

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Tamara Štšekotovitš

**INIMRESSURSIDE ARVESTUS JA ARUANDLUS EESTIS:
HETKEOLUKORD JA ARENGUPERSPEKTIIVID**

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Natalja Gurvitš

Tallinn 2014

СОДЕРЖАНИЕ

АБСТРАКТ.....	3
ВВЕДЕНИЕ	5
1. ЧЕЛОВЕЧЕСКИЕ РЕСУРСЫ И ИХ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ	9
1.1 Историческое развитие понятия человеческие ресурсы.....	9
1.2 Человеческие ресурсы как учетная категория	14
1.3 Развитие финансового учета человеческих ресурсов.....	21
1.3.1 Методики оценки человеческих ресурсов	22
1.3.2 Определение затрат на создание человеческого ресурса	24
1.3.4 Методы оценки стоимости человеческих ресурсов.....	28
1.3.4.1 Компенсационная модель Б.Лев и А.Шварц	29
1.3.4.2 Оценка стоимости человеческих ресурсов по цене возмещения Фламхольтца	30
1.3.4.3 Неденежные методы учета человеческих ресурсов.....	33
1.3.4.4 Модель неприобретенной деловой репутации компании Германсона.....	34
1.4 Краткие выводы	34
2. МИРОВАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКИХ РЕСУРСОВ	37
2.1 Учет человеческих ресурсов и Международные стандарты финансового учета...37	
2.2 США	38
2.3 Дания.....	40
2.4 Великобритания	43
2.5 Бельгия	44
2.6 Австрия	45
2.7 Россия.....	45
2.8 Краткие выводы	48
3. АНАЛИЗ ОПРОСА СПЕЦИАЛИСТОВ БУХГАЛТЕРСКИХ ПРОФЕССИЙ.....	51
3.1 Общая характеристика опроса.....	52

3.2 Анализ полученных результатов.....	55
3. 3 Краткие выводы	67
Заключение.....	68
ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА	72
SUMMARY	76
ПРИЛОЖЕНИЯ	79
Приложение 1. Данные к рисункам 15-24	79
Приложение 2. Опросник.....	81

АБСТРАКТ

Учет человеческих ресурсов: опыт зарубежных стран и перспектива развития в Эстонии

В данной работе была изучена и проанализирована тема учета человеческих ресурсов (ЧР). Основными задачами данной работы являлось изучение теории понятия, международного опыта и различных методов оценки и учета ЧР. Так же был проведен анализ осведомленности управленцев и представителей бухгалтерской профессии в области ЧР в Эстонии. Проблема заключается в том, что в Эстонии нет широкой практики учета ЧР, и до сих пор не существует единого подхода к оценке стоимости ЧР, который удовлетворил бы все заинтересованные стороны.

Изучив опыт зарубежных стран, таких как США, Дания, Великобритания, Австрия, Бельгия и Россия, автор пришел к выводу, что в настоящее время в практику входят более сложные методы измерения ЧР. В настоящее время каждая страна по-своему решает вопрос учета, однако требования к более полному раскрытию ЧР находят поддержку практически повсеместно.

Автор сделал выводы о необходимости разработки методов финансового учета ЧР в Эстонии. В настоящий момент в Эстонии доминирует учет ЧР путем учета затрат. Только немногие компании практикуют комплексный подход, однако, следуя мировым тенденциям развития, и в Эстонии назрела необходимость в более сложном подходе. По мнению автора работы, с позиций вероятного получения будущих экономических выгод человеческий ресурс целесообразно отражать в активах компании, поскольку он является основным фактором ее успеха и источником прибыли.

Ключевые слова: человеческий ресурс, учет человеческих ресурсов, международный опыт, HRA.

ВВЕДЕНИЕ

За последние десятилетия все больше внимания уделяется проблеме более полного учета активов организации и особенно ее ресурсов, от которых зависит будущее компании. С 50-х годов двадцатого века исследователи предлагали обратить более серьезное внимание на учет интеллектуальных активов предприятия, а именно, знаний, квалификации, опыта и личных креативных качеств сотрудников, поскольку для многих предприятий стало очевидным, что основной доход предприятия стал формироваться в результате роста интеллектуального развития сотрудников. В наибольшей степени это относилось к высокотехнологичным предприятиям, а также к предприятиям сферы услуг, все больше насыщающихся инструментами и средствами, реализующими те или другие достижения информационных технологий.

С начала 1990-х годов, многие компании в различных отраслях промышленности начали понимать, что огромное значение в успешном развитии компании имеет информация, знания и навыки самих работников. На сегодняшний день имеется многообразие названий, таких как информационная экономика, новая экономика, основанная на знаниях экономика и умное общество, показывающие разные предпосылки рынка (Gunnar 2003, 1). Несмотря на многообразие названий, некоторые компании утверждают, что они испытывают стресс в экономическом и бизнес мире. Справиться с этими изменениями в бизнесе, которые в основном связаны с процессом глобализации, обостренной конкуренцией и повышением потребности клиентов, некоторым компаниям пришлось концентрировать свое внимание на организацию своих нематериальных ресурсов. К нематериальным ресурсам относятся человеческие ресурсы, ноу-хау, права интеллектуальной собственности, производственные процессы или организационная структура, которая могла бы стать видимыми для инвесторов в корпоративных отчетах. Во многих областях, нематериальные ресурсы стали более ценными, чем физические доказательства того, что в них входит. По этой причине, практики и исследователи начали утверждать, что корпоративные знания представляют

собой актив в своем собственном виде, а не просто как производная какого-либо учета (Edvinsson, Malone 1997).

По мнению некоторых исследователей, доминирующая проблема в понимании важности нематериальных ресурсов заключается в том, что они недостаточно открыто предоставлены в финансовой отчетности. Однако исследования по этому вопросу показывают, что интерес инвесторов к финансовой отчетности публичных компаний снизился, создав информационный разрыв между эмитентом и пользователем этой информацией. В 1999 году Франсис и Шиппер предоставили доказательства этого разрыва, доказав, что финансовая отчетность стала менее ценной. Для того чтобы заполнить этот разрыв, появилась необходимость в новых методах учета, которые могли бы предоставить дополнительную и более открытую информацию в нематериальных активах (1999). Было предпринято множество попыток, чтобы лимитировать этот разрыв, разрабатывались новые концепции и модели учета. Еще в 1960-х годах исследователи начинали разработку по теме человеческие ресурсы. В опубликованной в 2001 году работе Рослендер и Финчем пришли к выводу, что большинство исследователей по теме человеческого ресурса занимались анализом развития и полезности, подтверждая тот факт, что работник представляет собой большую ценность в организации (2001). Другой подход был принят в социальной отчетности, который привел к введению с 1977 года специального социального отчета для французских компаний, число сотрудников в которых превышало 300 человек. В 1970-х годах развитие учета человеческих ресурсов приостановилось до середины 1980-х годов. С середины 1980-х годов на мировом рынке появилось новое поколение компаний, которые были почти полностью основаны на знаниях. Эти, основанные на знаниях, компании, как правило, характеризовались тем, что стоимость их нематериальных активов обычно превышала стоимость материальных, хотя в финансовой отчетности это не отражалось. Рыночная стоимость таких компаний могла превышать их балансовую стоимость в несколько раз. Такая разница между балансовой и рыночной стоимостью показывает, что со временем все более ярко проявляется необходимость в полноценном раскрытии и учёте не только материальных, но и нематериальных активов, которые приобретают все большее значение (Gunnar 2003, 2).

Не учитывать существования такого вида активов предприятия как человеческие ресурсы для извлечения прибыли означает на практике сознательно оставлять без

внимания важную подсистему организации, напрямую формирующую стоимость бизнеса в целом. Целью любой компании является получение прибыли, поэтому человеческие ресурсы имеют очень большую ценность и важность для компании. Соответственно возникает вопрос: как правильно учесть, измерить и отразить человеческие ресурсы в документах финансовой отчетности компании. Проблема заключается в том, что в Эстонии нет широкой практики учета человеческих ресурсов, поэтому автор работы, рассмотрев концепции учета человеческих ресурсов и текущую ситуацию по данному вопросу в мире, докажет, что такой вид учета очень важен и актуален как в отдельной компании, так и в государстве в целом. Используя опыт зарубежных стран и в ходе опроса, проведенного в Эстонии, автор работы подтвердит необходимость разработки методов учета человеческого ресурса в Эстонии.

Это и обусловило выбор темы исследования, предопределило его цели и задачи. В последнее десятилетие возник повышенный интерес к данной теме и к методам отражения человеческих ресурсов в документах финансовой отчетности компаний. Основную ценность многих компаний составляют именно навыки, знания и умения работников. Из всех организационных ресурсов именно “человеческий ресурс” или “человеческий потенциал” стал ресурсом, скрывающим наибольшие резервы для повышения эффективности функционирования современной организации. “Человеческий фактор” стал рассматриваться как объект инвестиций не менее, а, быть может, и более важный, чем заводы, оборудование, технологии и т.п. Соответственно, человеческие ресурсы необходимо отражать в балансе.

Исходя из вышеприведенных данных, автор поставил целью данной работы выяснение текущей ситуации и вопроса необходимости учета человеческих ресурсов в Эстонии глазами специалистов бухгалтерского учета. Автор выдвинул гипотезу: человеческие ресурсы имеют большую ценность для компании, чаще являясь важнее всех других активов, поэтому представляется необходимым и целесообразным отражать человеческие ресурсы в балансе. Объектом исследования выступает человеческий ресурс. Для достижения поставленной цели автору необходимо решить ряд задач, таких как:

1. Провести теоретическое изучение понятия человеческих ресурсов и учета человеческих ресурсов.
2. Рассмотреть различные методы оценки и учета человеческих ресурсов.

3. Изучить международный опыт учета человеческих ресурсов.
4. Провести опрос управленцев и представителей бухгалтерской профессии и выяснить их осведомленность в данной сфере.

Практическая новизна работы состоит в том, что результаты могут быть использованы для внедрения методов учета человеческих ресурсов в Эстонии. Автор также имеет личную заинтересованность в изучении данной темы, поскольку является представителем бухгалтерской профессии.

Итак, для того, чтобы достичь поставленной цели, автор разделил данную работу на три основные части. В первой главе рассматриваются теоретические основы учета человеческих ресурсов, подробно рассматривается само понятие человеческих ресурсов, приводятся несколько существующих методов оценки человеческих ресурсов.

Вторая глава полностью посвящена международной практике учета человеческих ресурсов. Тут происходит обзор состояния учета человеческих ресурсов в таких странах, как Соединенные Штаты Америки, Дания, Великобритания, Бельгия, Австрия и Россия. Автор выбрал эти страны для изучения, поскольку опыт данных стран может помочь с широким внедрением учета человеческих ресурсов в Эстонии.

В третьей главе автор приводит анализ результатов опроса управленцев и представителей бухгалтерской профессии в Эстонии. В главе также рассматривается текущая ситуация с учетом человеческих ресурсов в Эстонии как в области теоретических знаний, так и применения такого учета на практике.

При написании работы автор опирался на научную литературу, периодические издания и стандарты. К тому же автор изучил проведенные исследования, посвященные заданной теме.

Автор также хочет выразить благодарность научному руководителю работы, доценту кафедры финансового учета Наталье Гурвич за оказанную помощь и поддержку при написании данной работы.

1. ЧЕЛОВЕЧЕСКИЕ РЕСУРСЫ И ИХ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

1.1 Историческое развитие понятия человеческие ресурсы

В 70-е годы XX века в Соединенных Штатах Америки утвердились понятия «человеческие ресурсы» (ing.k. *Human Resource*) и управление ими взамен «персонала» и «управления персоналом». Изменения отражают переосмысление роли и места человека в современном производстве.

В современной экономике, которая осуществляет вступление в новый инновационный этап развития, большое значение приобретают ресурсы, представленные на рынке труда. Никакое производство невозможно без человека, именно форма организации труда характеризует этапы развития и становления новой социально-экономической системы. Поэтому только человек с его творческой энергией способен создавать и обеспечивать условия для становления инновационной экономики. Человеческие ресурсы, представленные на рынке труда, формируют основные условия развития новой экономики. Следовательно, в качестве важного фактора производства в современной экономике выступают человеческие ресурсы (OECD 1996).

Человеческие ресурсы как экономическую категорию необходимо понимать в узком и широком смысле слова (см. Рисунок 1). Понятие человеческих ресурсов в узком смысле слова несколько уже категории «человеческий потенциал». Категория «человеческие ресурсы» характеризуется теми навыками и способностями трудовыми и нетрудовыми, которые могут быть полезны организации для реализации ее целей. Человеческий потенциал включает не только трудовые навыки, но и морально-нравственные качества личности ее социальную включенность, религиозные пристрастия и т.п. В широком смысле слова под человеческими ресурсами

целесообразно понимать всю совокупность ресурсов, представленную на рынке труда, включая и человеческий потенциал (Разнодежина 2011).



Рисунок 1. Понимание человеческого ресурса. Создано автором.

Термин "человеческий ресурс" впервые появился в работах экономиста Теодора Шульца. Шульц, получивший Нобелевскую премию в 1979 году, предложил следующее определение человеческого ресурса: «Все человеческие ресурсы и способности являются или врожденными, или приобретенными. Каждый человек рождается с индивидуальным комплексом генов, определяющим его врожденный человеческий потенциал. Приобретенные человеком ценные качества, которые могут быть усилены соответствующими вложениями, мы называем человеческим ресурсом» (1968).

Человеческий ресурс, с одной стороны, – это новое качество ресурса, представленного на рынке труда, с другой, – это личный или семейный ресурс, который не может быть отчужден от носителя, хотя результат функционирования этого ресурса в виде знаний и умений реализуется в процессе производства. В противном случае ресурс не может принести своему носителю экономических выгод, оставаясь невостребованным сокровищем. Реализация его как ресурса возможна только в условиях общественного производства, если полезность его признается обществом. Личным данный ресурс является потому, что только сам человек вправе решать

развивать ему заложенные в нем природные способности или нет. Однако семейным этот ресурс выступает потому, что на процесс его развития большое влияние оказывает семья, т.к. семья стоит у истоков воспитания и образования человека до начала его сознательного включения в общественное производство в качестве определенного человеческого ресурса: рабочей силы, человеческого ресурса или предпринимательских способностей (Разнодежина 2011). Совокупность человеческих ресурсов представлена на рисунке 2.



Рисунок 2. Совокупность человеческих ресурсов. Создано автором.

К человеческим ресурсам необходимо отнести также предпринимательские способности, значимость которых в общественном производстве неоспорима. Очевидно, предпринимательские способности необходимо причислить к определенному виду человеческого ресурса. Предпринимательские способности включают в себя не только знания и умения, но и талант ведения бизнеса, экономическое чутье и везение.

Особое место в анализе человеческих ресурсов занимают информационные ресурсы, прежде всего потому, что названный вид ресурсов является результатом человеческой деятельности, т.е. результатом функционирования человеческих ресурсов. При этом отчуждаемость продукта не приводит к его утрате со стороны его создателя, а приводит, наоборот, к улучшению качества самих человеческих ресурсов.

Существование информации в двух формах: как продукта и как знания, полученного в процессе трудовой деятельности, обогатившего человеческие ресурсы, увеличивает серьезность проблемы, связанной с созданием и удержанием человеческих ресурсов на отдельном предприятии. Это и создает конкурентные преимущества предприятий в современных условиях. Человеческие ресурсы также включают человеческий потенциал, который может быть реализован в определенных условиях, но может и оставаться невостребованным в условиях конкретного производства. К человеческому потенциалу можно отнести врожденные способности человека, способности, сформированные социальной средой и обучением, возможности, определяемые социально-экономическими и культурными условиями, складывающимися в обществе (Разнодежина 2011).

Человеческие ресурсы, как структурированная совокупность рабочей силы, человеческого и информационного ресурсов и человеческого потенциала, обладают еще и личностными качествами, приводящими к взаимодействию людей в процессе непосредственного производства. Безусловно, конкуренция, сопровождающая развитие рынка труда в современных условиях, оказывает как положительное, так и отрицательное влияние на названный рынок, и развитие человеческих ресурсов.

Положительным влиянием можно считать тот факт, что в условиях конкурентной среды участники рынка труда обязаны повышать конкурентоспособность предлагаемого товара за счет роста его качества, т.к. современному производству, как было указано, уже недостаточно приобретение только рабочей силы. Для достижения конкурентных преимуществ необходимо привлечение и использование человеческих ресурсов, прежде всего потому, что большинство предприятий современного бизнеса ищут конкурентные преимущества и находят их именно в сплоченном и мобильном коллективе, т.к. технические возможности производства, как конкурентные, в основном исчерпаны (Ibid.).

Человеческие ресурсы, востребованные современным производством, представляют собой совокупность не только профессиональных навыков, но и личностных качеств человека, приводящих к повышению эффективности от использования профессиональных способностей. В современных условиях становится нормой для носителей человеческих ресурсов постоянный профессиональный рост в виде различных курсов повышения квалификации, мастер-классов и т.п., или освоения

дополнительных профессий. Такой профессиональный рост характеризует, в основном, человеческие ресурсы, занятые в производстве, необходимый для удержания достигнутых карьерных позиций. Повышение квалификации также сказывается на повышении эффективности труда и повышении качества кадрового потенциала организации. Как правило, высококвалифицированные участники производства легче адаптируются к изменяющимся технологическим и экономическим условиям.

Получение дополнительных знаний связано с дополнительными финансовыми затратами, поэтому занятое население, являясь более платежеспособным, имеет больше возможностей для улучшения качеств собственных ресурсов. Частично в процессе повышения качества занятых человеческих ресурсов участвуют работодатели, но их расходы связаны с текущей потребностью производства в нужном качестве занятого персонала и не распространяются на создание качественных ресурсов в перспективе. Несмотря на это, участие организации в формировании новых качеств занятых человеческих ресурсов приводит к росту конкурентоспособности предприятия в результате более качественного обслуживания или улучшения качества производимого товара. При этом работник получает возможности расширения карьерных перспектив не только на данном предприятии, но и за его пределами, а также возможность самореализации как профессионала в избранной сфере деятельности (Разнодежина 2011).

Отрицательное влияние конкуренции на рынке труда связано с избыточным предложением человеческих ресурсов на данном рынке, что негативно сказывается на перспективах трудоустройства и совершенствования своих способностей отдельным человеком. Доступность и дешевизна человеческих ресурсов на рынке труда приводит к замедлению развития и внедрения различных нововведений. Создание же человеческих ресурсов, необходимых современной экономике, по мнению Шibaева, связано со становлением доминирующего типа человека в обществе – экономического человека, т.е. изобретательного, оценивающего, полагающегося на собственные силы (2010).

Таким образом, человеческие ресурсы как совокупность рабочей силы, человеческого потенциала, предпринимательских способностей, выступают человеческим фактором производства, наряду с вещественными факторами, к которым можно отнести ресурсы земли, финансового и производительного ресурса.

1.2 Человеческие ресурсы как учетная категория

Во всем мире инвестиции в формирование и использование человеческих ресурсов рассматриваются как выгодная форма вложения, приносящая наибольший доход и способствующая росту национальной экономики. Например, в США из каждого доллара, вложенного в развитие средней по размеру компании, 85 центов инвестируется в рабочую силу (Куликов 2012).

В процессе управления человеческими ресурсами возникает необходимость принимать решения о размере вложений в формирование, использование и развитие человеческих ресурсов исходя из экономической целесообразности таких инвестиций. Поскольку человеческие ресурсы - один из основных активов компаний, следует исследовать этот актив как учетную категорию. В современной практике учета инвестиции в человеческие ресурсы рассматриваются скорее как расходы, а не активы, что искажает показатель отдачи на вложенные ресурсы (OECD 1996, 21).

Американские экономисты Л. Эдвинссон и М. Мэлоун отмечали, что «основой так называемой экономики знаний являются громадные инвестиции в человеческий ресурс и информационные технологии, но, как ни странно, ни то ни другое не находят позитивного отражения в рамках традиционного бухгалтерского учета» (1997, 34). Ввести в бухгалтерский баланс отдельной строкой статью «Инвестиции в персонал» и отражать эти инвестиции как актив компании предлагал также Рэнсис Лайкерт, который занимался теорией управления человеческим ресурсом (Ibid.).

Следует отметить, что МСФО трактуют активы как ресурсы, контролируемые организацией в результате событий прошлых периодов, от которых ожидается получение экономической выгоды в будущем. Международными стандартами выделяются два основных признака признания активов организации:

- 1) вероятность получения экономических выгод,
- 2) контролируемость со стороны компании.

Восприятие активов как источника потенциальных экономических выгод характерно для многих зарубежных авторов. Одним из первых определение активов с точки зрения получения будущих экономических выгод дал в 1929 г. профессор Стэндфордского университета Дж. Каннинг. По его мнению, активы - это «любая будущая услуга, выраженная в деньгах или конвертируемая в деньги... право, которое

законно и справедливо гарантирует доход некоему лицу или группе лиц» (Куликов 2012).

Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл используют следующее определение активов: «Активы - потенциальные доходы, возможные вследствие использования данным юридическим лицом приобретенных или контролируемых ценностей, поступивших на предприятие в результате ранее проведенных операций или произошедших в прошлом событий» (1993, 24).

Э. Фламхольц, основоположник концепции учета человеческих ресурсов, считал, что человеческие ресурсы необходимо учитывать как актив компании. Он выделял три основных критерия признания человеческих ресурсов как актива: потенциальная выгода, наличие прав владения или контроля со стороны хозяйствующего субъекта, измеримость в денежном выражении (см. Рисунок 3) (Куликов 2012).



Рисунок 3. Критерии признания человеческих ресурсов как актива по Э. Фламхольцу. Создано автором.

Однако такой подход к признанию человеческих ресурсов как актива компании вызывает споры среди экономистов. Одним из камней преткновения является проблема доказательности и объективного подтверждения ожидаемых экономических выгод от человеческих ресурсов как актива.

Согласно МСФО, будущая экономическая выгода, заключенная в активе – это потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств компании. Компания получит экономические выгоды от активов, если активы можно:

- использовать отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, реализуемых компанией,
- обменять на другие активы,

- использовать для погашения обязательств,
- распределить среди собственников компании.

Вряд ли компания сможет получить экономические выгоды в результате обмена человеческих ресурсов на другой актив или их использования для погашения обязательств. Тем более человеческие ресурсы не могут быть распределены среди собственников компании. Вместе с тем, компания может получать экономические выгоды от использования человеческих ресурсов в процессе производства товаров (работ, услуг) (Куликов 2012).

С такой позицией можно согласиться, поскольку компания, вкладывая средства в человеческие ресурсы, ожидает получить от них отдачу. Особенно это касается таких областей деятельности как аудит и консалтинг, модельный бизнес, адвокатура, профессиональный спорт, где человек играет значительную роль в хозяйственной деятельности субъектов. Спортивные клубы покупают и продают права на определенных спортсменов, и суммы затрат на приобретение только одного игрока исчисляются в миллионах долларов.

Противники концепции учета человеческих ресурсов считают, что получение будущих экономических выгод от вложений в человеческие ресурсы не гарантировано. Исследовательским Центром CFO компании «Mercer Human Resource Consulting» проведен опрос, в ходе которого 39% респондентов отметили, что человеческий ресурс является ключевым показателем стоимости акций компании. Средняя компания вкладывает до 36% доходов в человеческий ресурс, но только 16% отмечают наличие у них четкой картины отдачи от вложений (Хендриксен, Ван Бреда 1997, 287).

Для признания активов, как считают Э.Х. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, компании должны иметь права на будущую выгоду или потенциальные услуги. Вместе с тем, по их мнению, «если оценка права на выгоду и потенциальные услуги может быть определена только ориентировочно, это не означает, что объект не следует считать активом» (Ibid.).

По мнению автора работы, с позиций вероятного получения будущих экономических выгод человеческие ресурсы можно считать активом компании, поскольку они являются основным фактором ее успеха и источником прибыли. В процессе набора, подготовки и переподготовки работников компании необходимо

ставить целью исследование и объективное измерение потенциальных экономических выгод от использования человеческих ресурсов.

Одна из существенных характеристик любых активов - контроль над ними со стороны компании. Под контролем понимается способность компании получать выгоды от использования контролируемых активов или ограничивать права других лиц на использование этих выгод. Следует отметить, что проблема контроля тесным образом связана с юридическим правом собственности (OECD 1996, 19).

Противники концепции учета человеческих ресурсов считают, что поскольку компания не имеет права собственности на человека, то человеческие ресурсы не должны отражаться в учете и балансе в качестве актива. Такой же позиции придерживаются и российские экономисты. Например, О.А. Агеева отмечает, что человеческие ресурсы, оцениваемые по затратам на обучение или путем измерения приносимой ими добавочной стоимости, не могут включаться в активы организаций, поскольку «люди свободны, нет контроля над этими ресурсами» (2006).

Однако в международной учетной практике при определении существования актива право собственности не является первостепенным. Большинство активов находится под экономическим контролем хозяйствующего субъекта, когда управление активами осуществляется не на основе юридического права собственности, а с позиций владения извлекаемыми экономическими выгодами. По мнению Дж. Каннинга, «основной критерий при определении, является данный объект активом или нет, носит скорее экономический характер, чем юридический» (Куликов 2012).

Экономическое понятие контролируемого ресурса шире понятия юридического контроля. Экономически можно контролировать как принадлежащий, так и не принадлежащий компании на праве собственности ресурс. В связи с этим некоторые экономисты предлагают понятие субстанциональной собственности, то есть той собственности, которой администрация реально владеет, пользуется и распоряжается. Речь здесь может идти, например, об имуществе, полученном компанией в финансовую аренду на праве владения и пользования. Это имущество отражается в учете как актив арендатора, хотя арендатор не имеет на него права собственности.

Именно такой подход получил отражение в международных стандартах финансовой отчетности. В частности, МСФО 17 «Аренда» предусматривает отражение арендуемого объекта, полученного на условиях финансового лизинга, на балансе

арендатора (IFRS 2010). Основанием для этого во многих случаях служит именно то обстоятельство, что арендатор приобретает экономические выгоды от использования арендованного актива на протяжении большей части срока его экономической службы. Кроме того, финансовый лизинг в бухгалтерском балансе арендатора должен быть отражен и в качестве обязательства по выплате будущих арендных платежей. Если финансовый лизинг не отражен в балансовом отчете арендатора, то экономические ресурсы и уровень обязательств организации-арендатора оказываются заниженными.

Э. Фламхольтц считает, что контроль над человеческими ресурсами аналогичен контролю над активами, которыми располагает лизингополучатель по операциям финансовой аренды. Хотя полного соответствия между этими активами нет, поскольку права владения человеческими ресурсами никогда компании не передаются.

В этой связи представляется уместным замечание Юджи Идзири о многогранности контроля над ресурсами. Он утверждает, что контроль подразумевает не только юридическое право собственности или экономический контроль, но и административную ответственность (Мэтьюс, Перера 1999, 267). Действительно, работник организации ответствен перед администрацией, и на этом основании можно говорить о контроле над использованием человеческих ресурсов.

Особенно это относится к лицам, профессионально занимающимся спортом. В спортивных клубах с игроками заключаются трудовые контракты специфического характера, по условиям которых, например, игрок не может покинуть спортивный клуб или играть за иную команду без разрешения клуба. То есть человек находится под контролем хозяйствующего субъекта. Робинсон, сторонник концепции учета человеческих ресурсов, полагает, что хотя человек не может быть объектом собственности, отношения фирмы с сотрудниками обычно носят стабильный характер (Ibid.). И с этим трудно не согласиться.

Также, пожалуй, основным критерием признания активов компании является их объективная оценка. Активами считаются только те экономические ресурсы, которые можно оценить в денежном выражении.

Ф. Крендалл, один из соавторов компьютерной программы «Анализ человеческого ресурса» и управляющий директор Центра эффективности рабочей силы в Норфолке (штат Иллинойс), называет среди главных причин непризнания концепции человеческого ресурса, известной уже более 30 лет, невозможность реально

определить стоимость человеческих ресурсов и отразить ее в финансовой отчетности. Так как все виды бухгалтерской отчетности должны строго соответствовать регламенту (иметь стоимостное выражение) (Куликов 2012).

Джош и Скайген считают, что бухгалтеры не способны разработать систему оценки человеческих ресурсов. Если отражать эти ресурсы как актив компании, необходимо капитализировать связанные с ними затраты и впоследствии их амортизировать, что совсем не просто (Ibid.).

Российские ученые придерживаются аналогичной позиции. Так, М.И. Кутер при определении экономических ресурсов обращает внимание на необходимость их объективной оценки в денежном выражении и принадлежности организации. «Хотя работники предприятия - отмечает М.И. Кутер, - вероятно, его наиболее ценный ресурс, тем не менее, они не относятся к ресурсам, подлежащим бухгалтерскому учету (не имеют стоимости и не считаются собственностью предприятия)» (Терентев 2012).

Исследованием вопросов, связанных с оценкой человеческих ресурсов, занимаются сейчас многие экономисты. При оценке человеческих ресурсов возникает целый ряд проблем, связанных с определением состава затрат, отражаемых по данной статье, и порядком их списания. Э. Фламхольтц предложил две концепции оценки человеческих ресурсов: по себестоимости и по ценности (см. Рисунок 4). При оценке себестоимости человеческих ресурсов следует выделить первоначальные затраты на подготовку кадров для организации, расходы на замещение работников, альтернативные расходы и прочие (Куликов 2012).

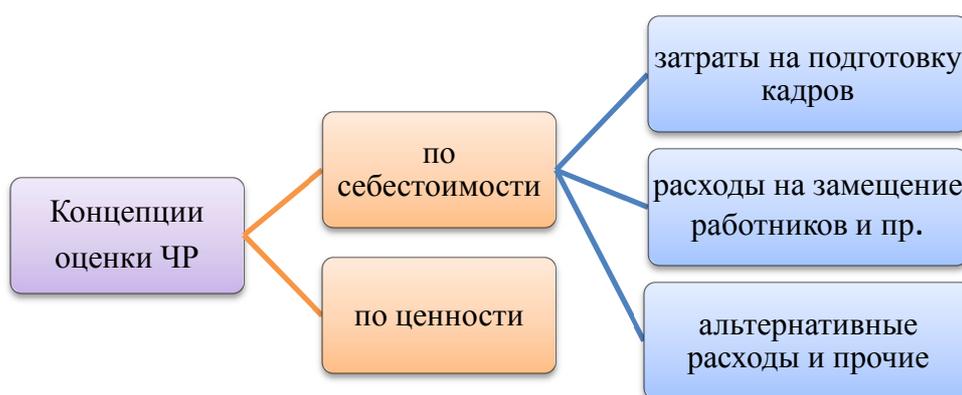


Рисунок 4. Концепции оценки человеческих ресурсов по Э. Фламхольтцу. Создано автором.

Произошедшие в последнее время в мировой экономике изменения потребовали критического переосмысления сущности человеческих ресурсов как учетной категории. Выступая в 2002 г. в Гонконге на XVI Всемирном конгрессе бухгалтеров. Губерт Сэнонге, генеральный директор «Converge Digital Solutions Corporation» (Канада), предложил человеческие ресурсы учитывать как новый, особый вид нематериальных активов. По его мнению, в недалеком будущем «доля нематериальных активов в компании будет составлять не менее 70 %, в то время как осязаемых активов - лишь до 30 %» (Куликов 2012).

В МСФО 38 «Нематериальные активы» позиционируется вопрос о том, что организация может располагать квалифицированной командой и быть способной идентифицировать дополнительные навыки персонала, ведущие к будущим экономическим выгодам. Вместе с тем персонал организации не может быть определен как нематериальный актив, поскольку он не удовлетворяет соответствующим критериям признания (IFRS 2010). Возникает вопрос: как определить экономические выгоды, полученные за счет квалификации персонала?

Мало того, при отражении в учете человеческих ресурсов в качестве нематериального актива возникает проблема амортизации, то есть систематического распределения стоимости нематериального актива на протяжении срока его полезной службы. Как же определить срок полезного использования человеческих ресурсов?

Несмотря на долголетнее обсуждение и солидную теоретическую базу, учет человеческих ресурсов с трудом пробивает себе дорогу. Учет человеческих ресурсов – это система учета показателей и за последние пять десятилетий было опубликовано огромное количество литературы по различным методам измерения и оценки человеческих ресурсов. В то же время теория и лежащие в ее основе концепции получили значительное внимание академического сообщества и получили свое развитие в огромном количестве источников. Традиционный бухгалтерский учет человеческих ресурсов не признает учет человеческих ресурсов в качестве материальных или финансовых активов. Несмотря на то, что учет человеческих ресурсов был представлен в 60-х годах прошлого века, он стал приобретать значение только после того, как некоторые компании Северной Америки и Южной Азии взяли его на вооружение.

1.3 Развитие финансового учета человеческих ресурсов

Человеческие ресурсы являются наиболее ценным активом организации, однако до сих пор нет строго установленной обязанности раскрытия стоимости человеческих ресурсов в годовом отчете. Иногда стоимость человеческих ресурсов может превышать стоимость материальных ресурсов организации, однако система традиционного бухгалтерского учета дает мало шансов для учета и выявления стоимости человеческих ресурсов. Например, когда несколько лет назад Билл Гейтс объявил о своем решении покинуть пост руководителя Корпорации Майкрософт, стоимость акции компании резко пошла вниз. В традиционном бухгалтерском учете подобного эффекта не предполагается, однако в реальности ситуации говорит сама за себя. Однако Американская Бухгалтерская Ассоциация (ing.k. *The American Accounting Association's*) в 1973 году определила Учет Человеческих ресурсов как «процесс определения и измерения данных о человеческих ресурсах и предоставление информации заинтересованным сторонам». Эрик Фламхольц в 1971 году предложил схожее определение учет человеческих ресурсов как «измерение и отражение стоимости и значения людей в ресурсах организации». Более того, Стивен Кнауф в 1983 году определил учет человеческих ресурсов как «измерение и количественное определение вклада людей в организацию, таких как найм, обучение, опыт и преданность" (Ноуе 2010). На рисунке 5 представлены определения учета человеческих ресурсов.

Определения человеческих ресурсов		
АБА: Процесс определения и измерения данных о человеческих ресурсах и предоставление информации заинтересованным сторонам	Э.Фламхольц: Измерение и отражение стоимости и значения людей в ресурсах организации	С.Кнауф: Измерение и количественное определение вклада людей в организацию, таких как рекрутинг, обучение, опыт и преданность

Рисунок 5. Определения учета человеческих ресурсов. Создано автором.

Таким образом, учет человеческих ресурсов может быть определен как процесс идентификации, регистрации, измерения человеческих ресурсов и коммуникации связанной с ними финансовой информации заинтересованным пользователям. Тем не менее, учет человеческих ресурсов включает в себя не только измерение всей стоимости/инвестиций связанных с наймом, размещением, обучением и развитием персонала, но и количественное определение экономической ценности людей в организации.

1.3.1 Методики оценки человеческих ресурсов

Еще в XVII в. родоначальник английской классической политэкономии Уильям Петти впервые попытался оценить денежную стоимость производительных свойств человеческой личности. По его мнению, «ценность основной массы людей, как и земли, равна двадцатикратному годовому доходу, который они приносят». Ценность всего населения Англии того времени он оценил примерно в 520 млн. фунтов стерлингов, а стоимость каждого жителя – в среднем 80 фунтов стерлингов. Он отмечал, что богатство общества зависит от характера занятий людей и их способности к труду. Так взрослого Петти оценивал вдвое дороже, чем ребенка, а «моряк в действительности равен трем крестьянам» (Романтеев 2011).

В 1812 г. в России Людвиг Якоб высчитал сравнительные издержки от найма вольного работника на крепостного, выразив их в натуральных единицах: пудах и четвертях ржи. В расчетах он использовал понятие «недополученного» или «упущенного» дохода.

Джон Стюарт Милль писал: «Самого человека... я не рассматриваю как богатство. Но его приобретенные способности, которые существуют лишь как средство и порождены трудом, с полным основанием, я считаю, попадают в эту категорию» (Корицкий 2000, 5).

Дж.Р. Маккуллох ясно определил человеческие существа как ресурс: «Вместо того чтобы понимать ресурс как часть продукции промышленности, несвойственной человеку, который мог бы быть сделан применимым для его поддержки и способствовать производству, кажется, не существует каких-либо обоснованных причин, по которым сам человек не мог бы им считаться, и очень много причин, по

которым он может быть рассмотрен как формируемая часть национального богатства» (Корицкий 2000, 5).

Кроме того, он отмечает существование тесной аналогии между общепринятым и человеческим ресурсом, считая, что инвестиции в человеческие существа должны иметь темп оборота, согласующийся с темпом оборота других инвестиций, плюс нормальный темп оборота, определенный рыночной процентной ставкой в течение возможной жизни индивидуума (Ibid.).

Нассау Сениор предполагал, что человеческие существа могут успешно трактоваться как ресурс. В большинстве своих рассуждений на эту тему он брал в этом качестве мастерство и приобретенные способности, но не самого человека. При случае, тем не менее, он трактовал сами человеческие существа как ресурс с затратами на содержание, вкладываемыми в человека с ожиданием получения выгоды в будущем (Корицкий 2000, 21).

Иоганн Г. фон Тюнен также отмечал нежелание отдельных экономистов оценивать человеческие существа в деньгах. Но из этого нежелания, говорил он, «проистекает недостаток ясности и путаность понятий в одной из наиболее важных областей политической экономии».

Фон Тюнен предполагал, что многие социальные институты могли быть отменены, если бы затраты, которые увеличивают производительность труда, рассматривались в аналитической схеме человеческого ресурса. (Ibid.).

Ирвин Фишер утверждал, что человеческий ресурс является «полезным предназначенным материальным объектом», и, следовательно, поскольку человеческие существа обладают этой характеристикой, последовательность в рассуждениях требует их включения в понятие человеческого ресурса. Более того, мастерство индивидуума не является ресурсом – добавкой к самому индивидууму. Существует, утверждал И. Фишер, обученный индивидуум, который должен быть включен в понятие ресурса (Fisher 1965).

Было присуждено две Нобелевские премии в области экономики за разработку теории человеческого ресурса Теодору Шульцу (1979) и Гэри Беккеру (1992). Хотя основной вклад в популяризацию идеи человеческого ресурса был внесен Т. Шульцем, классикой современной экономической мысли стал одноименный трактат Беккера. В основу анализа он положил представления о человеческом поведении, как

рациональном и целесообразном, применяя такие понятия, как редкость, цена, альтернативные издержки и т.п., к самым разнообразным аспектам человеческой жизни, используя также те, которые традиционно находились в ведении других социальных дисциплин. Сформулированная им концепция стала основой для всех последующих исследований в этой области (Becker 1975, 56).

Человеческий ресурс, по мнению Беккера, – это имеющийся у каждого запас знаний, навыков, мотиваций. Инвестициями в него могут быть образование, накопление профессионального опыта, охрана здоровья, географическая мобильность, поиск информации. Вначале интересы исследователя были связаны с оценкой экономической отдачи от образования (1975, 88).

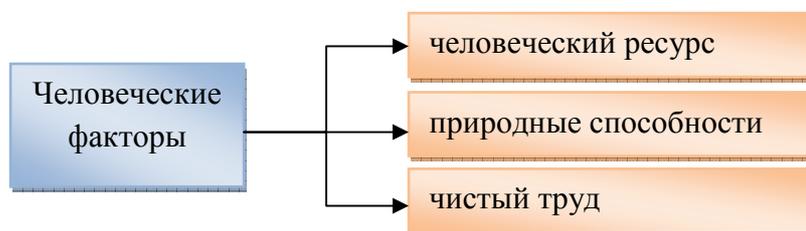


Рисунок 6. Основные элементы человеческого фактора. Создано автором.

В современной теории в человеческом факторе выделяются три основных элемента: человеческий ресурс, которому соответствует доход на этот ресурс; природные способности, которым соответствует рента на эти способности и чистый труд (см. Рисунок 6). Все элементы вместе характеризуют труд в общепринятом смысле, а первые два - человеческий ресурс (Корицкий 2000, 6).

1.3.2 Определение затрат на создание человеческого ресурса

Развитие современной экономической теории характеризуется колоссальным увеличением количества работ посвященных проблеме расширенного воспроизводства рабочей силы. Неоклассическая школа развивает теорию потребительской деятельности, в том числе теорию «инвестиций в человека» и теорию «производства человеческого ресурса».

Среди имен западных экономистов, которые рассматривали людей или их мастерство как ресурс, имеются такие хорошо известные в истории западной

экономической мысли авторы, как Вильям Петти и Адам Смита, Жан-Батист Сэй, Нассау Сениор, Фридрих Лист, Иоганн фон Тюнен, Вальтер Багехот, Эрнст Энгель, Генри Сиджвик, Леон Вальрас и Ирвинг Фишер (Романтеев 2011).

Одним из самых распространенных подходов (в основном из-за его простоты) к измерению стоимости человеческих ресурсов является анализ затрат. Здесь и далее под понятием стоимости человеческих ресурсов автор понимает не только цену их приобретения (существуют и такие трактовки), но и их ценность для организации или способность приносить будущую выгоду. Существует множество концепций затрат в разных разделах экономической науки, но, в общем, затраты можно определить как то, чем необходимо пожертвовать ради обладания какими-либо ресурсами или выгодой. Любые затраты могут включать затратную составляющую (потребленная часть затрат) и активную (то, что способно принести будущую пользу – доход). При анализе человеческих ресурсов обычно используются понятия первоначальных и восстановительных затрат. Рисунок 7 иллюстрирует анализ затрат.

Первоначальные затраты персонала включают затраты на поиск, приобретение и предварительное обучение работников. Затраты набора и отбора – это все затраты, отнесенные на одного успешного кандидата. Так, если из десяти прошедших собеседование кандидатов, приняты только двое, то затраты отбора будут результатом деления всех затрат на десять бесед на число принятых на работу. Затраты на предоставление рабочего места – затраты на подготовку и организацию рабочего места для нового сотрудника.

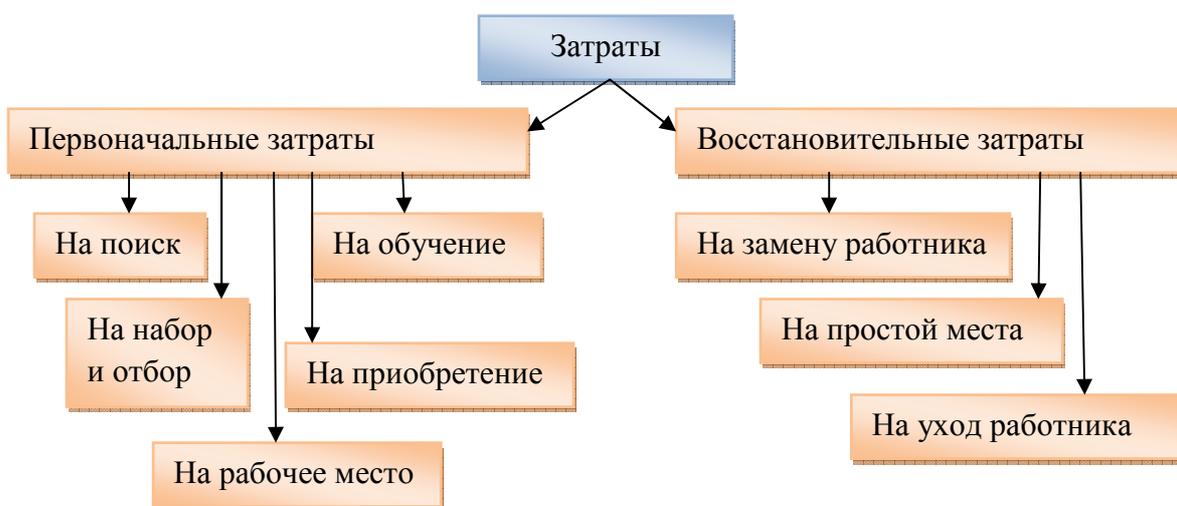


Рисунок 7. Анализ затрат. Создано автором.

Под ориентацией и формальной подготовкой понимаются процедуры, проводимые до выхода на работу, в отличие от обучения на рабочем месте.

К косвенным затратам обучения относится альтернативная стоимость времени инструктора и/или руководителя, низкая по сравнению с нормой производительность самого новичка в начале работы и его коллег, связанных с ним технологически.

Восстановительные затраты (затраты замещения) – это сегодняшние затраты, необходимые для замены работающего работника на другого, способного более эффективно выполнять те же функции. Восстановительные затраты состоят из издержек приобретения нового специалиста, его обучения (ориентации) и издержек связанных с уходом работающего работника. Затраты ухода могут включать и прямые выплаты увольняющемуся работнику, и косвенные затраты, связанные с простоем рабочего места во время поиска замены, снижением производительности труда работника с момента принятия решения об увольнении и его коллег (Романтеев 2011).

1.3.3 Измерение индивидуальной стоимости человеческих ресурсов

Хотя использование первоначальных или восстановительных затрат человеческих ресурсов позволяет в какой-то мере оценить их стоимость для организации, такая оценка достаточно условна. Так, два работника, на приобретение и подготовку которых были затрачены одинаковые средства, могут впоследствии обладать совершенно разной производительностью, а значит и разной ценностью для организации.

Экономическая теория стоимости основывается на предпосылке, что нечто может обладать какой-либо стоимостью, если оно обладает способностью приносить какую-либо выгоду или доход. Если нечто не обладает такой способностью, то оно не имеет и стоимости. Концепция стоимости человеческих ресурсов основана на той же предпосылке. Человеческие ресурсы обладают стоимостью, если они способны приносить в будущем доход, предоставляя свою рабочую силу. Или, можно сказать, стоимость персонала, как и любых других ресурсов, есть сегодняшняя стоимость ожидаемых от них будущих услуг и доходов. Стоимость человека для организации также зависит от срока, в течение которого он сможет предоставлять организации свои услуги и приносить доход, т.е. срока работы в данной организации (Романтеев 2011).

В Мичиганском университете было проведено исследование на ранних стадиях развития учета человеческих ресурсов. В эту группу входили: психолог организаций Ренсис Лайкерт, основатель Института социальных исследований Мичиганского университета, хорошо известный своими работами в области стилей управления и теории управления (Bullen, Eyer 2010), а также сотрудник факультета Р.Ли Бруммет и кандидаты Ph.D. Вильям С. Пайл и Эрик Фламхольтц. Группа работала над серией исследовательских проектов для разработки концепции и методов учета человеческих ресурсов. Одним из итогов исследования стала работа (1968a), представляющая одни из наиболее ранних исследований измерения человеческих ресурсов и в этой работе впервые был использован термин «учет человеческих ресурсов». Бруммет, Фламхольтц и Пайл также опубликовали другую статью (1968b), в которой провели оценку влияния учета человеческих ресурсов на управление. В своей докторской диссертации Фламхольтц (1969) в исследовании относительно учета человеческих ресурсов, развил теорию стоимости работника для организации и как эту стоимость можно измерить путем учета человеческих ресурсов. Бруммет, Фламхольтц и Пайл (1969) сфокусировались на учете человеческих ресурсов как на инструменте, повышающем эффективность управления в процессе приобретения, развития, распределения, обслуживания и использования человеческих ресурсов. Работа данных авторов представляет собой одну из первых попыток создания системы учета для инвестиций фирм путем исследования применения учета человеческих ресурсов в «R.G. Barry Company». Эта ранняя работа в области учета человеческих ресурсов вдохновила на следующую стадию раннего развития учета человеческих ресурсов, основное академическое исследование, направленное на развитие моделей измерений. Интерес к учету человеческих ресурсов проявился во многих работах, проведенных после начала исследований, таких как Сакманн, Фламхольтц и Буллен (1989), Фламхольтц, Буллен и Хуа (2002), и Фламхольтц, Каннан-Нарасимхан и Буллен (2004) (Bullen, Eyer 2010).

Однако следы зачаточного учета человеческих ресурсов могут быть найдены в практике средневековой Европы по подсчету стоимости содержания узников в сравнении с ожидаемым будущим доходом от него. Узники в те дни рассматривались как собственность захватившей их стороны. Как следствие, после победы, необходимо было принять быстрое решение содержать узника или убить его, основываясь на расходах по его содержанию или выгоды от его убийства. Тем не менее, это

представляло собой очень грубые подсчеты с ограниченными возможностями применения (Bullen, Euyler 2010).

1.3.4 Методы оценки стоимости человеческих ресурсов

В последние десятилетия происходит переориентирование с производственных организаций на организации, оказывающие услуги, в которых человек является главным ресурсом. Однако значение человеческих ресурсов не менее важно и в производственных организациях для измерения компетентности производственного персонала (Соколов 2001). Необходимость учета человеческих ресурсов можно обозначить следующими целями:

- Измерение компетенции работников и руководителей организации.
- Установление истинной стоимости активов и обязанностей организации. В таком ракурсе компетенция работником может быть рассмотрена как актив и стоимость, присвоенная работникам – как обязательство.
- Использование строго определенных процессов мониторинга человеческих ресурсов организации.
- Обеспечение солидной основы для управления человеческими ресурсами.
- Предоставление лучшей основы для установления цели организации и путей ее достижения.
- Предоставление точной информации инвесторам, держателям акций и заемщикам организации для принятия решений.
- Установление истинной картины будущих перспектив организации, так как использование других ресурсов полностью зависит от человеческих ресурсов.
- Предоставление заинтересованным сторонам информации относительно того, какую дополнительную стоимость вносит организация в человеческие ресурсы страны как часть корпоративной социальной ответственности.

Благодаря данным целям, становится понятной важность учета человеческих ресурсов для организации (Ноуе 2010).

В основном используются два подхода к учету человеческих ресурсов, и в рамках этих двух подходов существует множество теорий об измерении человеческих ресурсов (см. Рисунок 8).

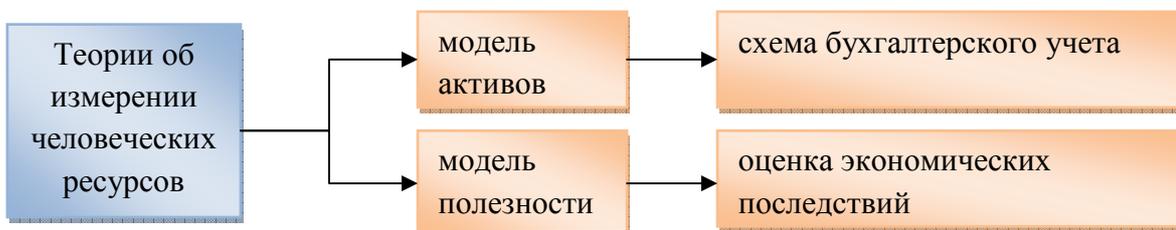


Рисунок 8. Два подхода к учету человеческих ресурсов. Создано автором.

Эти два подхода: модель активов и модель полезности. Модель активов представляет собой обычную схему бухгалтерского учета, переработанную применительно к особенностям человеческих ресурсов. В основе модели полезности лежит оценка экономических последствий изменения трудового поведения работников в результате тех или иных мероприятий. В этом случае речь идет о способности работника приносить большую или меньшую прибавочную стоимость в условиях фирмы (Christian 2010).

1.3.4.1 Компенсационная модель Б.Лев и А.Шварц

Лев и Шварц предложили проводить оценку на основе предполагаемых доходов работника за оставшееся время до увольнения, получая настоящую стоимость с помощью индивидуальной ставки дисконтирования для каждого работника (Ноуе 2010). Предположения этого метода реалистичны и научны. Метод имеет практическое применение в случае доступности качественных и поддающихся анализу данных, однако эта модель не дает решения для учета стоимости человеческих ресурсов в балансе.

В соответствии с этой моделью, стоимость человеческих ресурсов представлена человеком, возраст которого равен «у», и современная стоимость его будущих доходов от работодателя может быть получена на основе нижеприведённой формулы:

$$E(Vy) = \sum_{T=y}^T Y Py(t+1) \sum_{T=y}^T I(T)/(I+R)t - y$$

Где, $E(V_u)$ = предполагаемая стоимость человеческих ресурсов работника в возрасте « u »

T = возраст выхода работника на пенсию

$P_u(t)$ = вероятность увольнения работника

$I(t)$ = предполагаемые доходы работника в период I

r = ставка дисконтирования

Более того, компании используют данную модель, внося в нее необходимые изменения в связи с практическими требованиями. Например, разные организации используют разные ставки дисконтирования для установления текущей стоимости будущих денежных поступлений (Ibid.).

Этот метод имеет некоторые ограничения:

- не предлагает решений для бухгалтерского учета человеческих ресурсов,
- учитывает только доходы и заработную плату, однако это не все расходы, связанные с работниками, есть и другие статьи расходов.

Также эта модель игнорирует возможность работником покинуть организацию по какой-либо другой причине за исключением смерти или выхода на пенсию. Предполагаемая стоимость человеческих ресурсов в действительности измеряет предполагаемую «условную стоимость» человеческого ресурса работника.

1.3.4.2 Оценка стоимости человеческих ресурсов по цене возмещения Фламхольтца

В соответствии с методом Фламхольтца, стоимость работника равна тем услугам, которые он, предположительно, способен оказать организации в будущем. Так как работник переходит с одной позиции на другую, на один и тот же и на другие уровни, то спектр его услуг, скорее всего, будет меняться. Стоимость работника на данный момент – это кумулятивная стоимость всех услуг, которые он может оказать организации в будущем (Соколов 2001).

Обычно, стоимость изменчива и имеет два показателя (см. Рисунок 9). Первая – предполагаемая условная стоимость работника. Это то, что организация может потенциально получить на основе услуг работника в течение его продуктивной работы в организации.



Рисунок 9. Оценка стоимости человеческих ресурсов. Создано автором.

Эта стоимость определяется на основе следующих трех показателей:

- 1) производительность или отдача (комплекс услуг, которые работник должен оказывать на действующей позиции),
- 2) заменяемость (комплекс услуг которые работник должен оказывать если он окажется на другой позиции того же уровня),
- 3) продвижение по службе (комплекс услуг, которые работник должен оказывать, если он окажется на позиции более высокого уровня).

Эти три фактора в высокой степени зависят от индивидуальных факторов, определяющих уровень активности работника (его мотивация и уровень энергии) и организационных факторов, определяющих возможность использовать эти навыки и роли, и системы вознаграждения (Ноуе 2010).

Второй показатель индивидуальной стоимости – это предполагаемая стоимость реализации, которая определяется функцией предполагаемой условной стоимости и вероятностью того, что работник останется в организации на время своего продуктивного времени службы. Поскольку работники не являются собственностью организации и могут уволиться, установление вероятности их «оборота» приобретает большое значение.

Взаимодействие между работниками и организацией, ведет к удовлетворению от работы. Чем выше уровень удовлетворенности, тем ниже вероятность «оборота». Соответственно, тем более высока предполагаемая стоимость реализации.

Фламхольтц предлагает три метода оценки расходов центральных групп. Во всех измерениях используется суррогатная стоимость (см. Рисунок 10).

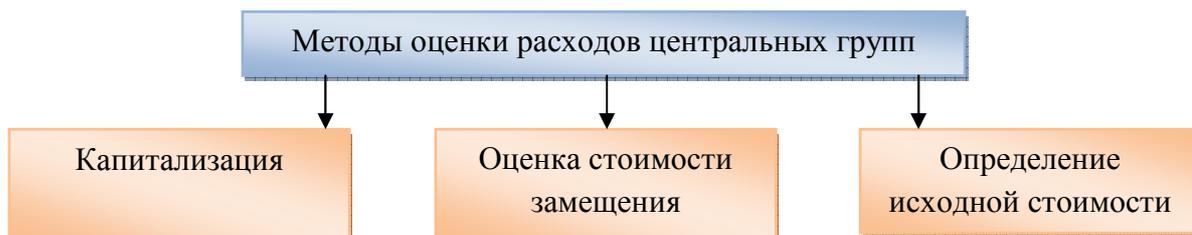


Рисунок 10. Методы оценки расходов центральных групп по Фламхольтцу. Создано автором.

Капитализация – метод включает капитализацию зарплаты работника и использование данного показателя как суррогатный показатель стоимости человеческого ресурса. Этот показатель может быть установлен как для групп, так и для индивидуумов. Значение группы, по существу, это совокупная стоимость лиц составляющих группу. Капитализация компенсационным методом не считается идеальным методом групповой оценки, потому что он игнорирует возможные последствия синергии. Тем не менее, этот метод может быть использован, чтобы прийти к приблизительной стоимости группы для компании (Hoque 2010).

Оценка стоимости замещения – стоимость замещения группы определяется теми расходами, которые необходимо было бы сделать сегодня на поиск, выбор, наем, обучение и развитие группы на замену, способную обеспечить комплекс услуг, которую гарантирует группа, действующая в настоящий момент. Этот метод включает достаточно субъективные оценки, что снижает его достоверность и возможность воспроизводства.

Определение исходной стоимости - метод определения исходной стоимости включает определение исходной стоимости на поиск, выбор, наем, обучение и развитие существующих человеческих ресурсов организации. Использование исходной стоимости вызвано необходимостью определения стоимости развития эффективно функционирующей команды. Работа в команде необходима для эффективного общения, принятия решений, координации и некоторых других важнейших процессов организации. Тем не менее, хотя исходная стоимость используется для определения стоимости расходов, стоимость создания команды, по большому счету, игнорируется (Ibid.).

1.3.4.3 Неденежные методы учета человеческих ресурсов

Неденежные методы оценки экономической стоимости человеческих ресурсов также измеряют человеческие ресурсы, но не в долларах или евро или денежных единицах. Скорее они основываются на различных индексах рейтингов и ранжировании. Данные методы могут быть использованы как суррогаты денежных методов и также иметь предполагаемую стоимость. Неденежные методы могут ограничиваться к простой инвентаризации навыков и возможностей людей в организации или применять некоторые техники измерения поведения для оценки выгоды, получаемой от человеческих ресурсов в организации. Неденежные методы учета показаны на рисунке 11.



Рисунок 11. Неденежные методы учета человеческих ресурсов. Создано автором.

Инвентаризация навыков и умений – это простое описание образования, знаний, опыта и умений человеческих ресурсов компании.

Оценка эффективности, используемая в учете человеческих ресурсов, включает рейтинги и ранжирование. Рейтинги отражают эффективность работника на основе набора показателей. Разным характеристикам работника присваиваются соответствующие баллы. Эти характеристики включают умения, знания, умения принимать решения, межличностные умения, интеллект т.п. Ранжирование – это форма рейтингов, в которой руководители устанавливают порядок ранжирования своих подчиненных по одному или нескольким показателям, упомянутым выше.

Оценка потенциала определяет способность человека к продвижению и развитию. При этом используется подход «особенностей» или характерных черт, которые необходимы для определенной позиции. При этом оценивается степень, в которой данный человек обладает необходимыми «особенностями».

Измерение отношения используется для определения отношения работников к своей работе, зарплате, условиям работы и т.п., для определения удовлетворенности или неудовлетворенности работниками своей работой (Ноуе 2010).

1.3.4.4 Модель неприобретенной деловой репутации компании Германсона

Метод неприобретенной деловой репутации основан на предположении о том, что, если норма прибыли компании превышает обычный уровень, это свидетельствует о наличии добавочных активов (в том числе человеческих ресурсов).

По Германсону, понятие неприобретённой деловой репутации основывается на предпосылке что «лучшее доступное доказательство настоящего существования не находящихся во владении ресурсов – это факт, что данная компания получила больший доход, чем обычный уровень дохода за ближайший год». В данном случае Германсон выступает с предположением, что сверхдоходы выступают индикаторами ресурсов, не отраженных в балансе, таких как человеческие ресурсы. Несмотря на то, что его метод, очевидно, предназначен для использования в опубликованной финансовой отчетности компании, а не для внутреннего потребления, он неминуемо влечет за собой прогноз будущих доходов и отнесение любое превышение нормы на счет человеческих ресурсов организации. Тем не менее, это предположение станет компонентом неуверенности, вовлеченным в любой прогноз будущих событий (Ноуе 2010).

Этот метод страдает от нескольких ограничений: поскольку метод ограничен рамками доходов, превышающих средние, база человеческих ресурсов, необходимая для обеспечения обычных процессов, полностью игнорируется. В результате, стоимость человеческих ресурсов недооценивается. Кроме того, метод использует за основу калькуляции человеческих активов реальные доходы ближайшего года, таким образом, игнорируя прогноз будущих доходов, что является не менее важным для принятия управленческих решений.

1.4 Краткие выводы

Современная экономика вступает в новый инновационный этап развития и на этом этапе все большее значение приобретают ресурсы, представленные на рынке

труда. Только человек с его творческой энергией способен создавать и обеспечивать условия для развития инновационной экономики. Человеческие ресурсы как совокупность рабочей силы, человеческого потенциала, предпринимательских способностей, являются неотъемлемым фактором производства, и встают в один ряд с общепризнанными материальными факторами, к которым можно отнести ресурсы земли, финансового и производительного ресурса.

При управлении человеческими ресурсами, так же как и при управлении, любыми другими ресурсами, возникает необходимость принимать решения о размере вложений в формирование, использование и развитие человеческих ресурсов исходя из экономической целесообразности таких инвестиций. В современной практике учета инвестиции в человеческие ресурсы рассматриваются скорее как расходы, а не активы, что искажает показатель отдачи на вложенные ресурсы.

Одним из самых распространенных подходов (в основном из-за его простоты) к измерению стоимости человеческих ресурсов является анализ затрат. Любые затраты могут включать затратную составляющую (потребленная часть затрат) и активную (то, что способно принести будущую пользу – доход). При анализе человеческих ресурсов обычно используются понятия первоначальных и восстановительных затрат.

Хотя использование первоначальных или восстановительных затрат человеческих ресурсов позволяет в какой-то мере оценить их стоимость для организации, такая оценка достаточно условна. Так, два работника, на приобретение и подготовку которых были затрачены одинаковые средства, могут впоследствии обладать совершенно разной производительностью, а значит и разной ценностью для организации.

В процессе набора, подготовки и переподготовки работников компании необходимо ставить целью исследование и объективное измерение потенциальных экономических выгод от использования человеческих ресурсов. Подводя итоги исследованного материала, можно сделать вывод, что учет человеческих ресурсов может быть определен как процесс идентификации, регистрации, измерения человеческих ресурсов и коммуникации связанной с ними финансовой информации заинтересованным пользователям. Тем не менее, учет человеческих ресурсов включает в себя не только измерение всей стоимости/инвестиций связанных с рекрутированием,

размещением, обучением и развитием персонала, но и количественное определение экономической ценности людей в организации.

Человеческие ресурсы обладают стоимостью, если они способны приносить в будущем доход, предоставляя свою рабочую силу. Иными словами, стоимость человеческих ресурсов - это сегодняшняя стоимость ожидаемых от них в будущем доходов. Стоимость человека для организации также зависит от срока, в течение которого он сможет предоставлять организации свои услуги и приносить доход, т.е. срока работы в данной организации.

Таким образом, существуют различные модели оценки стоимости человеческих ресурсов: компенсационная модель Лева и Шварца, оценка стоимости человеческих ресурсов по цене возмещения Фламхольца, модель неприобретенной деловой репутации компании Германсона, различные неденежные методы оценки и т.д. Однако до сих пор не существует единого подхода к оценке стоимости человеческих ресурсов, который удовлетворил бы все заинтересованные стороны.

2. МИРОВАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

2.1 Учет человеческих ресурсов и Международные стандарты финансового учета

Учет человеческого ресурса учитывает руководство и сотрудников компании как ресурс, который обеспечит прибыль компании в будущем. При таком подходе, расходы, связанные с человеческими ресурсами представлены в виде инвестиций как активов на балансе, в отличие от традиционного учета, который рассматривает расходы на работников как расходы на заработную плату в отчете о доходах, которые уменьшают прибыль компании. Учет человеческих ресурсов предполагает, что помимо учета самого ресурса, важным является и принятие решений в организации. Несмотря на то, что происхождение и ранее развитие учета человеческих ресурсов произошло в США, интерес к этой теме нашел активную поддержку в других странах. В последние годы в стандартах финансовой отчетности, используемые в Соединенных Штатах, которые являются Общепринятыми Принципами Бухгалтерского Учета (ing.k. GAAP), были сделаны попытки принятия более сложных методов измерения человеческих ресурсов. Активное развитие Международных Стандартов Финансовой отчетности (МСФО) является еще одним показателем того, что финансовая отчетность может быть рассмотрена альтернативными способами. Бухгалтера и аудиторы уже привыкли использовать более сложные методы учета в своих отчетах. Все это в будущем может привести к нетрадиционному финансовому учету, к примеру учету ценности человеческого ресурса (Bullen, Eyster 2010).

С 2001 года, Совет по Международным Стандартам Финансового Учета (the International Accounting Standards Board IASB) развивает и пропагандирует широкое применение МСФО во всем мире. Так как МСФО на данный момент не имеют

стандарта по учету человеческих ресурсов, можно утверждать, что они приближаются к предоставлению более гибкого подхода к учету таких видов отчетности. Например, международный стандарт МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО (IFRS) 3 «Объединения Бизнеса» позволяют признавать нематериальный актив как гудвилл или стоимость деловой репутации. Оценка гудвилла часто включает в себя комплекс оценки реальной стоимости компании, а также переоценки её для понимания является ли она реальной или нет. Эти более трудные и сложные измерения деловой репутации фирмы аналогичны с измерением человеческих ресурсов, особенно при использовании подхода к учету человеческих ресурсов. Таким образом, учет реальной стоимости в МСФО и Общепринятые Правила Бухгалтерского Учета (ОПБУ) свидетельствует о более сложном подходе оцениванию активов, как материальных так и нематериальных и рассматривает использование учета человеческих ресурсов во внешней финансовой отчетности компаний в ближайшем будущем (Bullen, Eyley 2010).

2.2 США

Понятие «человеческие ресурсы» впервые стало использоваться в теории и практике управления в США с 70-х годов прошлого века. Это было связано с переосмыслением роли и места человека в производственной деятельности в эпоху научно-технического прогресса, для выражения нового взгляда на роль человека в современном производстве.

В настоящее время среди американских экономистов существует два подхода к стоимостному учету человеческих ресурсов: модель активов и модель полезности. Модель активов представляет собой обычную схему бухгалтерского учета, переработанную применительно к особенностям человеческих ресурсов. В учете организации появляются специальные счета, на которых по разработанному перечню учитываются затраты на человеческие ресурсы. В зависимости от содержания эти затраты рассматриваются либо как долгосрочные вложения либо списываются как потери. В основе модели полезности лежит оценка экономических последствий изменения трудового поведения работников в результате тех или иных мероприятий (Christian 2010). Реально речь идет о способности работника приносить большую или

меньшую прибавочную стоимость в условиях фирмы. Различия в ценности определяются характером должности и индивидуальными различиями работников, занимающих одинаковую должность. Следует отметить, что в методическом отношении проведение экономических оценок применительно к учету человеческих ресурсов требует экспертных суждений или сложных аналитических расчетов (Куликов 2008).

В последние годы в стандартах финансовой отчетности, используемые в Соединенных Штатах, которые являются ОПБУ, были сделаны попытки принятия более сложных методов измерения человеческих ресурсов, фокусируя внимание на учете временной стоимости денег и учете рыночной стоимости компании. Митинг, Люк и Гарсиа указывали, что во многих случаях подход ожидаемого денежного потока (*ing.k. expected cash flow approach*) является лучшим инструментом измерения, чем традиционные методы учета. (2001, 57) Некоторые активы в настоящее время учитываются по реальной рыночной стоимости на каждую отчетную дату, и многие элементы на балансе, которые являются необоротными оцениваются по текущей стоимости ожидаемых будущих денежных потоков (Bullen, Euyler 2010).

Бухгалтера уже привыкли к более сложным подходам учета и кажется разумным, что нетрадиционные учеты финансовой отчетности, также как учет человеческих ресурсов может стать более приемлемым в будущих отчетах. Также возрос интерес к учету нематериальных активов в финансовой отчетности у Совета по стандартам финансового учета и у комиссии по ценным бумагам и биржам. Фламхольтц, Буллен и Хуа отметили, что так как человеческие ресурсы являются основным компонентом нематериальных активов, штат создается для возобновления интереса к учету человеческих ресурсов с точки зрения бухгалтерского учета (2002).

Комиссия по ценным бумагам и биржам в ноябре 2007 году объявила, что неамериканские компании, котирующихся на фондовых биржах США могли бы использовать международные стандарты финансовой отчетности (МСФО = IFRS) а не US GAAP= ОПБУ США. И если они выбирают для своего учета МСФО, нет больше необходимости предоставлять консолидацию между их отчетом и ОПБУ. Кроме того, комиссия по ценным бумагам и биржам 14 ноября 2008 года выпустила «дорожную карту» предлагаемых дат, к которым США на основе публичных компаний должны будут перейти на МСФО в будущем. Таким образом, рассмотрение международных

стандартов отчетности является еще одним свидетельством того, что условия для финансовой бухгалтерской отчетности поощряет рассмотрение альтернативных видов учетов, в частности учет человеческих ресурсов (Bullen, Eyster 2010).

2.3 Дания

На фоне других стран, особое внимание привлекает Дания, где были введены требования обязательного учета человеческих ресурсов, включая добровольную дополнительную информацию.

В Дании организации обязаны включать отчет о формировании интеллектуального ресурса в годовой отчет. Помимо обязательной отчетности, предусматривается также и внушительная добровольная составляющая в процедуре отчетности. Впервые представленный в 2000 году и переработанный в 2003 году, «отчет об интеллектуальном ресурсе является неотъемлемой частью управления знаниями компании» (Danish Ministry... 2003). Интеллектуальный ресурс базируется на четырех типах ресурсов (как это часто применяется в области интеллектуального ресурса): работники, клиенты, процессы и технологии (см. Рисунок 12). Они отслеживаются через четыре элемента, которые образуют в итоге отчет об интеллектуальном ресурсе – представляя работу по управлению интеллектуальными ресурсами организации. Это: описание знаний, комплекс управленческих задач, количество инициатив и существенные показатели (UKCES 2013).

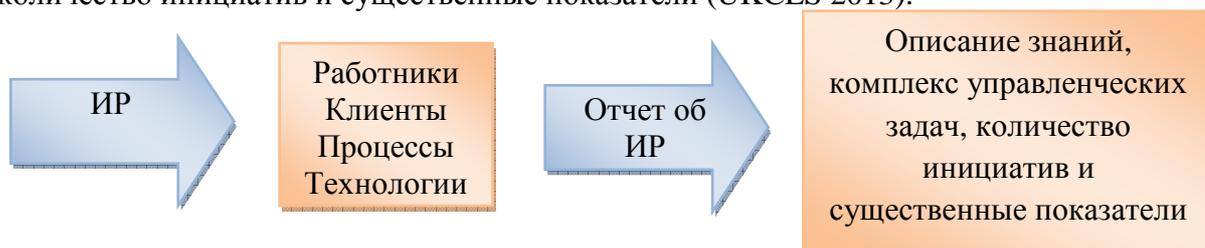


Рисунок 12. Система учета интеллектуального ресурса в Дании. Создано автором.

Отчет об интеллектуальном ресурсе имеет и внутренние и внешние задачи. Это инструмент, позволяющий определить стоимость компании, решая, таким образом, одну из внутренних задач. Отчет об интеллектуальном ресурсе рассматривается как часть стратегии по управлению интеллектуальными ресурсами организации в частном

и публичном секторе по построению и систематизации управления знаниями. Для решения внешних задач, отчет об интеллектуальном ресурсе используется для обмена информацией о целях, инициативах и результатах управления знаниями различным фокусным группам (включая потенциальных работников, клиентов, партнеров, инвесторов и граждан). Таким образом, отчет об интеллектуальном ресурсе может помочь привлечь новых работников, клиентов и даже инвесторов. Он дает компаниям возможность показать, насколько они инновативны и гибки, а также продемонстрировать важность таких активов, как знания и человеческих ресурсов (Danish Ministry... 2003).

В руководство к датскому отчету об интеллектуальном ресурсе, первом в своем роде в мире, основано на опыте 17 компаний. Эти компании приняли участие в проекте Датского Агентства Торговли и Промышленности, в рамках которого каждая компания подготовила два комплекта отчета об интеллектуальном ресурсе. Это дало основу для разработки руководства в помощь другим организациям при составлении отчетов об интеллектуальном. Руководство показывает, что подход к отчету основан на тех же принципах, как и финансовые отчеты, задавая вопросы, связанные с теми же проблемами. Разница в формулировке вопросов. В таблице 1. приведены сравнительные вопросы из финансовых отчетов и отчета об интеллектуальном ресурсе.

Таблица 1. Сравнение между финансовой отчетностью и отчетом об интеллектуальном ресурсе

Финансовые отчеты	Отчет об Интеллектуальном ресурсе
Какие есть у организации активы и обязанности?	Как образованы ресурсы знаний организации?
Какие есть инвестиции у организации?	Что сделала организация для укрепления ресурсов знаний?
Какая у организации отдача от инвестиций?	Какой эффект от применения знаний организации?

Источник: (Датское министерство Науки, технологии и инноваций 2003)

Рапорт датского министерства Науки, Технологии и Инноваций (2003), дает руководство к написанию отчета. Это делается с помощью:

- Обзора, как может выглядеть отчет об интеллектуальном ресурсе для компаний из разных секторов.
- Информации об основных аспектах, которые будут рассматриваться в каждом разделе отчета об интеллектуальном ресурсе, и рекомендации по наиболее целесообразной структуре.
- Руководства к определенным разделам отчета об интеллектуальном ресурсе.
- Объяснения основных трудностей, с которыми могут столкнуться компании при составлении отчета об интеллектуальном ресурсе.
- Практические примеры, как это было сделано определенными компаниями в прошлом.
- Руководство, как представить отчет (содержание, структура, представление и идеальная модель)
- Поддержка в вопросах внедрения отчета об интеллектуальном ресурсе в организации (т.е. как проводить в жизнь процессы, кто должен отвечать за их претворение в жизнь, как убедиться в качестве процессов).

Были опрошены 100 датских компаний (из разных секторов) о том, какие цели они преследуют при составлении отчета об интеллектуальном ресурсе. В таблице 2 приведены их ответы по степени популярности.

Таблица 2. Основные цели при составлении отчета об интеллектуальном ресурсе

1.	Показать, что человеческие ресурсы – самый важный актив
2.	Показать, что компания инновативна
3.	Привлечь новых работников
4.	Показать, что знания – самый важный актив
5.	Показать, что организация гибкая
6.	Создать представление о продукции и услугах компании
7.	Дополнить финансовые отчеты
8.	Утвердить свои позиции по сравнению с конкурентами
9.	Привлечь новых и удержать имеющихся клиентов

Источник: (Датское министерство Науки, технологии и инноваций 2003)

Отчет об интеллектуальном ресурсе это и «управленческий инструмент» для определения стоимости компании и «инструмент общения» для информирования заинтересованных сторон (работников, клиентов, инвесторов и т.д.) о том, как организация формирует стоимость для них (Danish Ministry... 2003). Рассматривая преимущества данного подхода в Дании, рапорт Датского агентства Торговли и промышленности выделяет основные преимущества представления отчета об интеллектуальном ресурсе. Отчет был оценен как полезный по следующим причинам:

- Это инструмент управления ресурсами знаний и поэтому создает добавочную стоимость организации.
- Может помочь структурировать и разделить приоритеты по управлению интеллектуальными ресурсами внутри организации.
- Процесс подготовки отчета может помочь созданию культуры обмена информацией.
- Создает общую идентичность давая как необходимую информацию организации, так и ставя перед ней цели.
- Публикация отчета об интеллектуальном ресурсе может помочь в улучшении коммуникации (как с внутренними, так и внешними заинтересованными сторонами).
- Может помочь в привлечении новых работников.
- Может помочь в улучшении общения между компанией и клиентами. (Ibid.).

2.4 Великобритания

Рост важности учета человеческих ресурсов был подчеркнут в CIPD (*ing.k. Chartered Institute of Personnel and Development*). Исследование в области человеческих ресурсов было сфокусировано на глубоком исследовании опыта 10 основных компаний Великобритании по измерению и оценке вклада своих работников в человеческий ресурс. Было установлено, что компании собирают очень мало внутренних отчетов по вопросам человеческих ресурсов, однако некоторые планировали делать это в будущем. Все компании представляли внешние отчеты, в основном используя компетентность работников как основной показатель. Использовались разные меры

измерения, в основном специфические для каждой компании, некоторые компании использовали подход сбалансированных показателей.

На практике, руководители компаний имеют существенную свободу выбора в части добровольной отчетности и, как результат «многие компании предоставляли минимум отчетности или констатировали, что учет человеческих ресурсов признан не имеющим существенного влияния» (UKCES 2013).

После обширных исследований действующей практики предоставления отчетности в 2010-2011 годах, в октябре 2012 года правительством была представлена пересмотренная форма отчетности, которая вступает в силу с октября 2013 года. В итоге, компании теперь обязаны предоставлять стратегический отчет, сходный с ранее действующим бизнес обзором. Кроме того, котирующиеся на бирже компании обязаны предоставлять информацию «соответствующую необходимости понимания ведения бизнеса, стратегии, бизнес-модели, и любых вопросов, связанных с правами человека» (Ibid.). Также необходимо отчитаться об общем количестве работников в организации с указанием пола, а также членов правления и исполнительных комитетов.

Тем не менее, новые требования не предусматривают требований к предоставлению дополнительной/расширенной информации связанных с учетом человеческих ресурсов относительно активностей в области обучения и квалификации. Отсутствие отчетности в области обучения и квалификации, как подтвердило исследование Комиссии общественных измерений Великобритании (UK Commission's Collective Measures), может послужить барьером для оптимальных инвестиций, так как работодатели не имеют полного представления о ценности своих работников и их умений. (Ibid.).

2.5 Бельгия

В Бельгии, организации частного и публичного сектора (за некоторыми исключениями) обязаны представлять данные о работниках в «Социальном бухгалтерском отчете» для Национального банка Бельгии, вместе с годовыми отчетами. Требуемая информация включает формальные и неформальные обучения проводимые за счет работодателя (например, численность работников, получивших формальное/

неформальное обучение; количество часов обучения, чистые расходы) плюс полное раскрытие информации о характеристиках рабочей силы (уровень образования, профессия и т.п.) (UKCES 2013).

2.6 Австрия

В Австрии дискуссия об оценке нематериальных активов и отчетности по интеллектуальному ресурсу (ing.k. *ICR*) ведется на протяжении нескольких лет. В 2001 году Министерство Образования, науки и культуры Австрии рассмотрело этот вопрос, сфокусировавшись на секторе высшего образования. У университетов есть активы, которые следует учитывать и включать их в отчетность, даже если подобные требования и не предусмотрены для публичного сектора, в отличие от частного. В 2002 году парламент согласился, что публикация отчетов по интеллектуальному ресурсу должна стать обязательной для университетов. В свете преобразования университетского сектора Австрии, контракты между спонсорами и университетами должны заключаться и пересматриваться каждые три года. Эти контракты и прогресс по целям контрактов должны быть представлены ежегодно в отчете о деятельности. Отчет об интеллектуальном ресурсе был создан для публикации параллельно с отчетом о деятельности. В дополнение к способствованию коммуникации о проделанной работе и достижениях, отчет об интеллектуальному ресурсу предоставляет инструмент в помощь управлению и принятию решений внутри университета (Leitner 2002, 2).

2.7 Россия

В российской экономической науке вопросы, связанные с изучением проблем учета человеческих ресурсов и отражения их в отчетности являются наименее разработанными, несмотря на то, что эти проблемы поднимались в трудах И.В. Аверчева, О.А. Агеевой, В.Г. Гетьмана, Р.Г. Каспиной, И.Р. Коноваловой, В.В. Ковалева, М.И. Кутера, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, А.Н. Хорина, А.А. Шапошникова, А.Е. Шевелева и других известных ученых (Куликов 2012).

Многие российские ученые придерживаются позиции, что бухгалтера не способны разработать систему оценки человеческих ресурсов. Если отражать эти ресурсы как актив компании, необходимо капитализировать связанные с ними затраты и впоследствии их амортизировать, что совсем не просто. Так, М.И. Кутер при определении экономических ресурсов обращает внимание на необходимость их объективной оценки в денежном выражении и принадлежности организации. «Хотя работники предприятия. - отмечает М.И. Кутер, - вероятно, его наиболее ценный ресурс, тем не менее, они не относятся к ресурсам, подлежащим бухгалтерскому учету (не имеют стоимости и не считаются собственностью предприятия)» (Терентев 2012).

В свою очередь, российские экономисты А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова предложили отражать в бухгалтерском учете человеческие ресурсы в составе нематериальных активов в размере полной стоимости за весь период использования, а годовую сумму амортизации определять исходя из годовой величины заработной платы работников, включая выплаты на социальное страхование. Как показано на рисунке 13, учитывать человеческие ресурсы они предлагают в учредительных договорах новых организаций, условия и сроки инвестирования в человеческие ресурсы, величину заработной платы (которая может рассматриваться как норматив амортизации человеческого ресурса) согласовывать при заключении коллективных договоров и индивидуальных контрактов (трудовых договоров) (Куликов 2012).

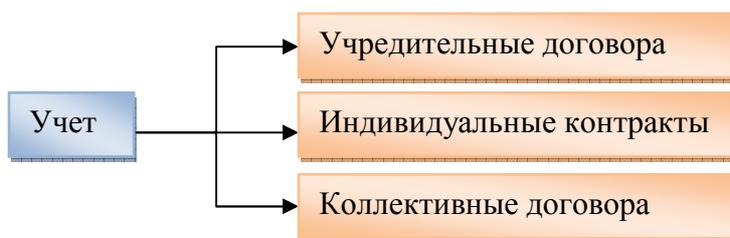


Рисунок 13. Варианты учета человеческих ресурсов. Создано автором.

Они также предложили производить не только оценку, но и переоценку человеческого ресурса организаций, поскольку в результате приватизации и образования акционерных обществ стоимость компаний не была реально определена. Они полагают, что оценка человеческого ресурса организации и его учет в составе нематериальных активов позволят провести дополнительную эмиссию ценных бумаг и

более адекватно учесть и отразить в бухгалтерском учете долю, приходящуюся на человеческий ресурс.

В законодательстве РФ инвестиции в человеческие ресурсы не рассматриваются как особый объект бухгалтерского учета. Анализ требований российского бухгалтерского и налогового учета показывает, что человеческие ресурсы не относятся к нематериальным активам.

Согласно ПБУ 14/2000 «в состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них» (Кокшарова 2008).

Позиция налогового учета и налогообложения утверждена Налоговым кодексом РФ, согласно которому «нематериальными активами признаются приобретённые и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)». В этом же пункте перечислены еще два требования, необходимых для признания какого-либо актива нематериальным:

- наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход),
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор, уступки (приобретения) патента, товарного знака).

В ст. 257 части второй Налогового кодекса РФ оговаривается, что «к нематериальным активам не относятся: не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду» (Ibid.).

Часть четвертая Гражданского кодекса РФ, регламентирующая вопросы обращения с интеллектуальной собственностью, по мнению российских специалистов, недостаточно ясно и не в полной мере раскрывает этот вопрос (Кокшарова 2008).

Анализ действующих правил бухгалтерского учета, определяющих состав и содержание баланса, отчета о прибылях и убытках, а также пояснений к ним, показывает, что информация, представленная и раскрываемая в финансовой отчетности, не дает представление о человеческих ресурсах организации. Российская отчетность не содержит показателей, тем или иным образом связанных с человеческими ресурсами, которые необходимы для пользователей.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» устанавливает, что организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В настоящее время, российские ученые предлагают указывать информацию о человеческих ресурсах организации в разделе дополнительной информации (Куликов 2008).

2.8 Краткие выводы

Долгое время практикой учета человеческих ресурсов являлся традиционный подход, при котором расходы на работников рассматриваются как расходы на заработную плату в отчете о прибыли, которые уменьшают чистую прибыль компании. Более современный подход учитывает руководство и сотрудников компании как ресурс, который обеспечит прибыль компании в будущем. При таком подходе, расходы, связанные с человеческими ресурсами представлены в виде инвестиций как активов на балансе.

В связи с этим в последние годы в ОПБУ были сделаны попытки принятия более сложных методов измерения человеческих ресурсов. Активное развитие МСФО является еще одним показателем того, что финансовая отчетность может быть рассмотрена альтернативными способами. Все это в будущем может привести к

нетрадиционному финансовому учету, в том числе, и к учету ценности человеческого ресурса.

В настоящее время среди американских экономистов существует два подхода к стоимостному учету человеческих ресурсов: модель активов и модель полезности. Модель активов представляет собой обычную схему бухгалтерского, переработанную применительно к особенностям человеческих ресурсов. В основе модели полезности лежит оценка экономических последствий изменения трудового поведения работников в результате тех или иных мероприятий. В этом случае речь идет о способности работника приносить большую или меньшую прибавочную стоимость в условиях конкретной фирмы.

На фоне других стран, особое внимание привлекает Дания, где были введены требования обязательного учета человеческих ресурсов, включая добровольную дополнительную информацию. В Дании организации обязаны включать отчет о формировании интеллектуального ресурса в годовой отчет. Помимо обязательной отчетности, предусматривается также и внушительная добровольная составляющая в процедуре отчетности. Отчет об интеллектуальном ресурсе это и «управленческий инструмент» для определения стоимости компании и «инструмент общения» для информирования заинтересованных сторон (работников, клиентов, инвесторов и т.д.).

В Великобритании котирующиеся на бирже компании обязаны предоставлять информацию, соответствующую необходимости понимания ведения бизнеса, стратегии, бизнес-модели, и любых вопросов, связанных с правами человека. Также необходимо отчитаться об общем количестве работников в организации с указанием пола, а также членов правления и исполнительных комитетов. Тем не менее, новые требования не предусматривают требований к предоставлению дополнительной/расширенной информации связанных с учетом человеческих ресурсов относительно активностей в области обучения и квалификации.

В Бельгии, организации частного и публичного сектора (за некоторыми исключениями) обязаны представлять данные о работниках в «Социальном бухгалтерском отчете» для Национального банка Бельгии вместе с годовыми отчетами.

В Австрии в 2002 году парламент согласился, что публикация отчетов по интеллектуальному ресурсу должна стать обязательной для университетов. Контракты между преподавателями и университетом и прогресс по целям контрактов должны

быть представлены ежегодно в отчете о деятельности. Отчет об интеллектуальном ресурсе был создан для публикации параллельно с отчетом о деятельности.

В российской экономической науке вопросы, связанные с изучением проблем учета человеческих ресурсов и отражения их в отчетности являются наименее разработанными. Многие российские ученые придерживаются позиции, что бухгалтеры не способны разработать систему оценки человеческих ресурсов. Если отражать эти ресурсы как актив компании, необходимо впоследствии их амортизировать, что совсем не просто.

В законодательстве РФ инвестиции в человеческие ресурсы не рассматриваются как особый объект бухгалтерского учета. Человеческие ресурсы не относятся к нематериальным активам. Кроме того, информация, представленная и раскрываемая в финансовой отчетности, не дает представление о человеческих ресурсах организации. Российская отчетность не содержит показателей, тем или иным образом связанных с человеческими ресурсами, которые необходимы для пользователей.

Анализируя мировой опыт, можно сделать вывод, что учет человеческих ресурсов развивается и постепенно переходит от простого учета затрат ко все более комплексному учету инвестиций. Различные страны по-своему подходят к решению проблем учета человеческих ресурсов, однако требования к более полному раскрытию человеческих ресурсов находят поддержку практически повсеместно. Международные исследования подтверждают, что отсутствие отчетности в области обучения и квалификации может послужить барьером для оптимальных инвестиций, так как работодатели не имеют полного представления о ценности своих работников и их умений.

3. АНАЛИЗ ОПРОСА СПЕЦИАЛИСТОВ БУХГАЛТЕРСКИХ ПРОФЕССИЙ

Целью учета человеческих ресурсов, как составной части интеллектуального ресурса, является дополнение финансовых показателей нефинансовыми для более достоверного определения стоимости компании. Человеческий ресурс конкретизирует стоимость нематериальных активов, в которых заложены человеческие ресурсы, сотрудники и руководители компании. Человеческий ресурс состоит из трех составляющих: способности, отношения и гибкость/маневренность. Способности генерируют ценность через такие человеческие ресурсы, как знание, умение, талант и ноу-хау. Отношение зависит как от мотивации сотрудника, так и от способности руководителей к сотрудничеству с подчиненными и достижению стратегических целей. Наконец, интеллектуальную гибкость стоит понимать, как способность человека улучшить свои знания, а также инновация и предпринимательская деятельность. Многие исследователи подчеркивают важность человеческих ресурсов для компаний, называя его самым важным активом, поскольку компания не может существовать без человеческих ресурсов (см. Рисунок 14) (Zerenler, Nasiloglu, Sezgin 2008).

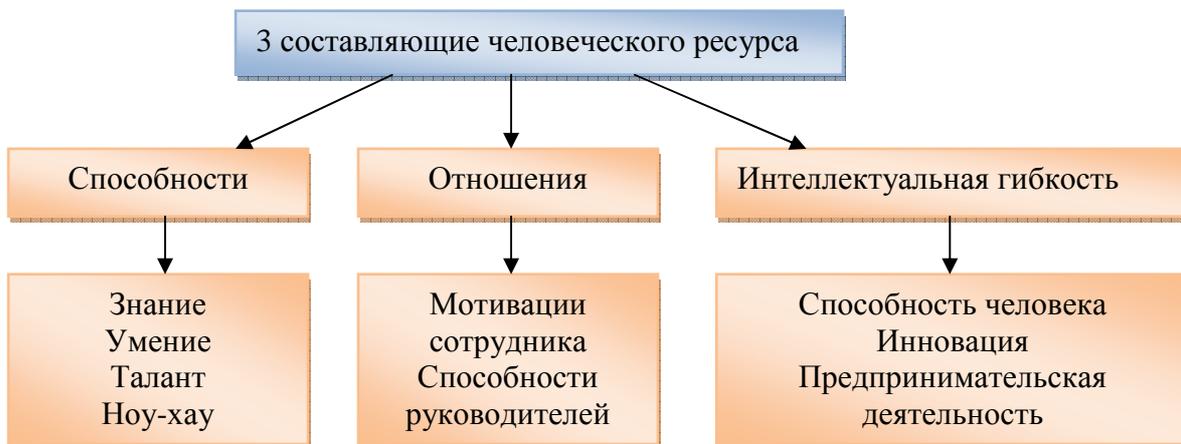


Рисунок 14. Составляющие человеческого ресурса. Создано автором.

Тем не менее, критики в адрес концепции интеллектуального ресурса и, в частности, человеческого ресурса, довольно много. Уравнение интеллектуального ресурса в концепции Эдвинссон и Малоун (1997, 34) предполагает, что интеллектуальный ресурс заполняет разрыв между рыночной стоимостью и балансовой стоимостью. Несмотря на критику, исследователи соглашаются, что спрос на дополнительное раскрытия человеческого ресурса увеличивается и многие страны требуют от компаний более полного раскрытия данных о человеческих ресурсах Ярким примером может служить Дания, где инструкция к составлению отчет об интеллектуальном ресурсе включает в себя 27 пунктов для измерения человеческого ресурса.

Несмотря на то, что раскрытие информации о нематериальных активах становится более стандартизированной, это автоматически не означает, что спрос на такую информацию полностью выполнен. Исследования показывают, что компании зачастую верят, что они предоставляют всю необходимую информацию требуемую аналитиками и инвесторами. Кроме того, они выявили, что аналитики и инвесторы полностью не воспринимают более обширное раскрытие, так как их спрос весьма низок (Zerenler, Hasiloglu, Sezgin 2008).

Многие исследователи пришли к выводу что, хотя некоторые корпорации провозглашают своих сотрудников как самый ценный ресурс корпорации, всего в нескольких компаниях используются модели и концепции измерения человеческих ресурсов в корпоративном годовом отчете (Ibid.).

3.1 Общая характеристика опроса

Опрос был проведен в интернет – среде и непосредственно путем распространения анкеты, в нем приняли участие 60 человек, связанных с финансово-управленческой деятельностью в Эстонии. Сама анкета приводится в приложении 2 данной работы. Опрос был построен таким образом, что отвечающему нужно было выбрать один из предложенных ответов, за исключением нескольких вопросов, в которых респонденты могли выбирать один или несколько ответов, что и оговаривается отдельно при последующем анализе. Целью опроса являлось определить

уровень знаний и представлений об учете человеческих ресурсов среди респондентов и состояние учета человеческих ресурсов в Эстонии на настоящий момент. Посредством опроса, автор хотел также выяснить мнения людей по следующим вопросам:

- насколько управленцы и финансисты/бухгалтера в Эстонии осведомлены об учете человеческих ресурсов,
- насколько широко применяется учет человеческих ресурсов в Эстонии.

Структуру принявших участие в опросе по сфере деятельности и отношению к бухгалтерскому учету можно увидеть в таблице 3.

Таблица 3. Структура участников опроса по отношению к бухгалтерской деятельности

Наименование	Количество	% от общего числа
Специалист/бухгалтер	26	43%
Главный бухгалтер	10	17%
Финансовый директор	13	22%
Руководитель фирмы	4	7%
Другое	7	12%
Всего	60	100%

Источник: (Составлено автором на основании данных приложения 2)

Как демонстрирует таблица 3, наибольшее количество участников являются специалистами/бухгалтерами. Их мнение автор считает очень важным, поскольку многие из них в будущем станут главными бухгалтерами, основными представителями профессии. Во вторую группу можно объединить главных бухгалтеров и финансовых директоров, так как именно они должны способствовать корректному и возможно более полному раскрытию и учету человеческих ресурсов. Руководители фирм в опросе представляют меньшинство, однако их мнение также является очень важным в определении значимости учета человеческих ресурсов, поскольку в большинстве случаев именно от их решений зависит ведение учета человеческих ресурсов на практике. В опросе приняли участие также и выпускники ВУЗов и специалисты, связанные с бухгалтерским учетом, в опросе объединенные в группу «другие». Их мнение представляется не менее важным, так как показывает, какое представление о

человеческих ресурсах существует у будущих ведущих специалистов. Со структурой принявших участие в опросе по уровню образования можно ознакомиться в таблице 4.

Таблица 4. Структура участников опроса по уровню образования

Уровень образования	Количество	%
Среднее образование	0	0%
Профессионально-техническое	2	3%
Высшее образование	58	97%
Всего	60	100%

Источник: (Составлено автором на основании данных приложения 2)

Как демонстрирует таблица 4, большинство опрошенных участников имеют высшее образование. Данный аспект автор считает положительным. Это может быть связано также со спецификой сбора данных (интернет-опрос). Для конкретного опроса данный факт оказывает положительное влияние на результаты. Большая доля специалистов с высшим образованием говорит о том, что за результатами стоят года обучения, позволяющие участникам более осознанно подходить к ответам на представленные в анкете вопросы.

Структура опрошенных по стажу работы отражена в таблице 5.

Таблица 5. Структура по стажу работы.

Стаж	Количество	%
до 2 лет	3	5%
3-5	2	3%
6-10	19	32%
11 и более лет	36	60%
Всего	60	100%

Источник: (Составлено автором на основании данных приложения 2)

Среди принявших участие в опросе, большинство респондентов работает в области управления и бухгалтерского учета более 10 лет и подавляющее число респондентов работает более 5 лет. Автор опроса считает данный факт важным для

оценки осведомленности профессионалов, отвечающих за бухгалтерский учет и предоставление достоверной информации о ресурсах компании. Помимо этого, накопленный опыт респондентов позволит оценить перспективы учета человеческих ресурсов в Эстонии.

На основании вышеприведённых данных, можно предположить, что выборка респондентов достаточно репрезентативна и позволяет получить результаты опроса, на основании которых можно будет сделать достаточно достоверные выводы о ситуации по учету человеческих ресурсов в Эстонии на настоящий момент, а также уровень теоретических знаний специалистов в области учета человеческих ресурсов.

3.2 Анализ полученных результатов

Полученные результаты позволяют утверждать, что общая осведомленность об учете человеческих ресурсов находится на достаточно высоком уровне, хотя и ограничивается иногда общими знаниями о предмете, как подтвердит детальный анализ ответов на вопросы анкеты. Автор работы предложил респондентам оценить по шкале от 1 до 5, где 1 – совсем неважно и 5 – очень важно, насколько, по их мнению, важно отражение человеческих ресурсов в бухгалтерской отчетности для компании/организации. На рисунке 15 представлены ответы респондентов на этот вопрос.



Рисунок 15. Ответы на вопрос «Насколько важен учет человеческих ресурсов и их отражение в бухгалтерской отчетности для компании/организации?»

Источник: (Приложение 1)

Половина опрошенных признала довольно важным учет человеческих ресурсов, около трети респондентов заняли нейтральную позицию (33% опрошенных), однако 16% не считает учет человеческих ресурсов необходимым и важным. Эти данные свидетельствуют о том, достаточное большое число бухгалтеров и управленцев не считает существенным влияние фактора человеческих ресурсов на такие важные показатели, как стоимость, репутацию фирмы, и в том числе, на принятие стратегических решений по управлению компанией/организацией. В комментариях респонденты отметили, что считают учет человеческих ресурсов неважным, поскольку у работников могут быть примерно одинаковые знания и умения, особенно в небольших фирмах. Кроме того, в комментариях прозвучало мнение, что в некоторых компаниях уникальные технологии или контракты могут представлять собой более высокую ценность, чем человеческие ресурсы, и, соответственно, оказывать значительно большее влияние на рыночную стоимость компании. По мнению автора работы, данные опроса свидетельствуют, что следует привлекать большее внимание к учету человеческих ресурсов и их достоверному отражению и повышать осведомленность пользователей о важности человеческих ресурсов и их учета. Чем больше инновации влияют на развитие экономики, тем более повышается значимость человеческих ресурсов как создателей и пользователей инноваций.

В ходе опроса респонденты дали свою оценку тому, что/кто наиболее подвержен влиянию информации, которую предоставляет учет человеческих ресурсов. На рисунке 16 представлены ответы респондентов на вопрос о том, для кого является важным учет человеческих ресурсов.



Рисунок 16. Ответы на вопрос «Для кого/чего важен учет человеческих ресурсов?»

Источник: (Приложение 1)

По мнению респондентов, наибольшее влияние человеческие ресурсы оказывают на репутацию фирмы (так считают 45% респондентов). Еще 17% считают, что человеческие ресурсы важны для работников компании/организации. Чуть более четверти опрошенных отметили важность человеческих ресурсов для клиентов и кредиторов компании (8% и 18% соответственно). Среди оставшихся 12% респондентов, несколько человек отметило важность влияния человеческих ресурсов на рыночную стоимость компании, а также на важность дополнения информации в финансовых отчетах. И хотя подавляющее большинство респондентов отметило влияние учета человеческих ресурсов на репутацию компании/организации, следует признать тот факт, что достаточно высокий процент респондентов отметили важность учета человеческих ресурсов для самих работников фирмы. Это согласуется с пониманием того, что информация о человеческих ресурсах оказывает влияние не только на внешних пользователей – инвесторов, клиентов и т.п., но и имеет значение для внутреннего пользования – как при управлении, так и для самих работников, в частности, делая компанию/организацию более привлекательной в глазах потенциальных и уже имеющих работников.

До настоящего момента основным способом учета человеческих ресурсов являлся учет затрат, связанных с человеческими ресурсами. Однако постепенно идет

переход на более комплексный учет человеческих ресурсов. В связи с этим встает вопрос о составляющих человеческих ресурсов. На рисунке 17 представлены ответы респондентов на вопрос «Что входит в понятие человеческих ресурсов?». В данном случае респондентам было предложено выбрать один или несколько показателей.



Рисунок 17. Ответы на вопрос «Что входит в понятие «человеческие ресурсы?»

Источник: (Приложение 1)

Из предложенных показателей, большинство (63%) отметило квалификацию, на второе место респонденты поставили знания (14%), оставшиеся показатели получили примерно одинаковое количество ответов: умения – 8%, образование – 7%, другое – 8%. В комментариях респонденты отметили также такие показатели как: возраст, физическое состояние, мобильность, лояльность к компании. Таким образом, респонденты считают квалификацию наиболее существенным показателем человеческих ресурсов. По мнению автора, это связано с тем, что наличие высококлассных специалистов существенно влияет на репутацию компании и ее рыночную стоимость. В то же время, эти данные подтверждают тенденции к возникновению более сложного подхода к учету человеческих ресурсов и, одновременно, необходимость разработки возможно более простых методов и показателей, что подтверждается и мировой практикой.

На вопрос анкеты, ведет ли ваша фирма учет человеческих ресурсов, положительно ответили только 23% респондентов (см. Рисунок 18).

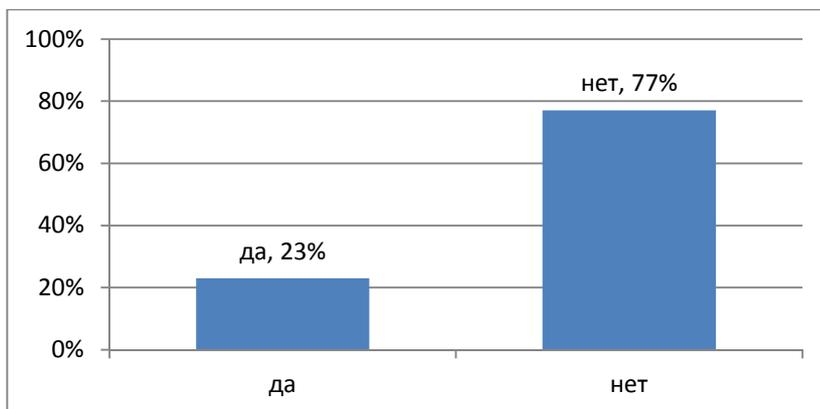


Рисунок 18. Ответы на вопрос «Ведет ли ваша фирма учет человеческих ресурсов?»

Источник: (Приложение 1)

Эти данные соответствуют и мировым тенденциям, поскольку до настоящего времени только относительно небольшое количество фирм ведет серьезный учет человеческих ресурсов. Одновременно это показывает, что вопрос учета человеческих ресурсов представляется чрезвычайно актуальным для Эстонии и требует серьезного развития на всех уровнях. Респонденты, в фирмах/организациях которых ведется учет человеческих ресурсов, ответили также на дополнительные вопросы по практике учета человеческих ресурсов и автору данной работы представляется целесообразным сравнить полученные данные с ответами на вопросы анкеты, связанными с теоретическими знаниями респондентов. Такое сравнение поможет яснее понять, как соотносятся теоретические знания и применение учета человеческих ресурсов в Эстонии. В дальнейшем в рисунках результаты, касающиеся теоретических ответов, обозначены как «желаемое», а ответы респондентов на примере конкретных фирм и организаций – «действительное».

Ответы респондентов на вопрос анкеты о том, с помощью каких показателей можно оценить человеческие ресурсы, еще раз подтвердили, что многие специалисты считают квалификацию одним из наиболее важных показателей. Ответы респондентов на вопрос о том, каким образом можно оценить человеческие ресурсы, представлены на рисунке 19. В данном случае респондентам было предложено выбрать один или несколько показателей.

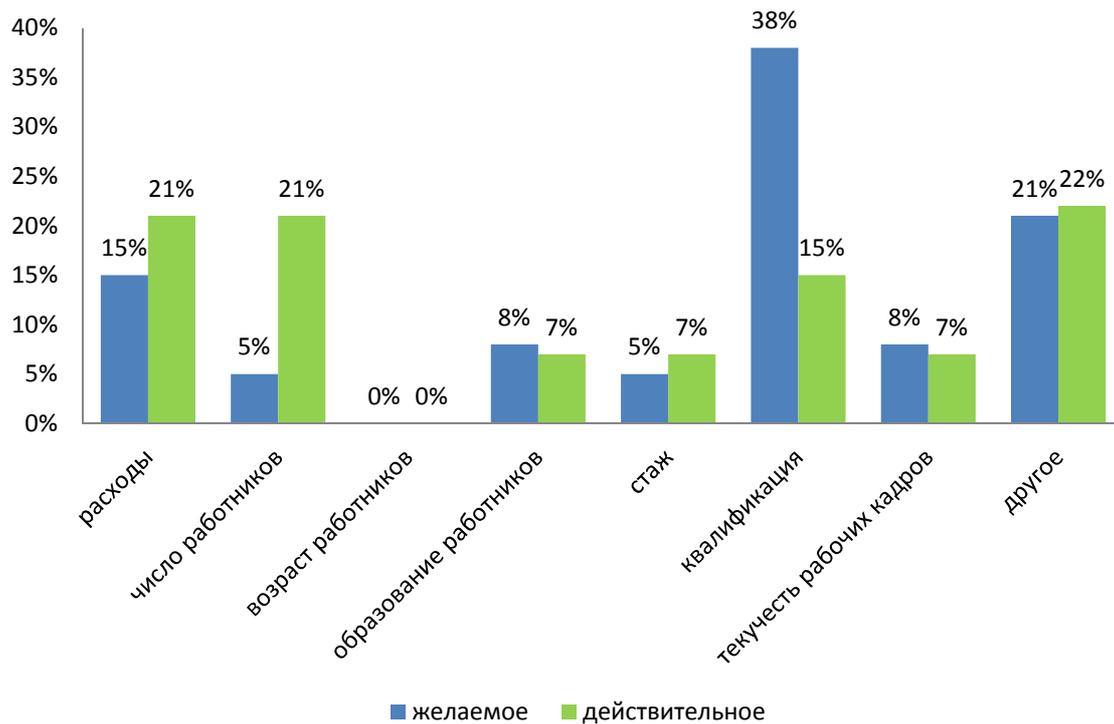


Рисунок 19. Ответы на вопрос «С помощью каких показателей можно оценить человеческие ресурсы?»

Источник: (Приложение 1)

В итоге, выбирая из теоретических показателей, респонденты снова поставили на первое место квалификацию – 38%. Однако в практическом плане этот показатель собрал только 15%. Как видно из ответов, при оценке человеческих ресурсов на практике используются практически все предложенные показатели, за исключением возраста работников. Остальные показатели используются примерно равномерно: расходы – 21%, число работников – 21%, образование работников, стаж и текучесть рабочих кадров – 7%, другие показатели – 22%. В числе других показателей респонденты отметили эффективность и производительность работников. Эти данные показывают, что специалисты хотели бы видеть квалификацию как один из основных показателей человеческих ресурсов, однако в данный момент при учете человеческих ресурсов на первом месте стоят расходы и тому подобные показатели. Как уже было отмечено, инновации оказывают огромное влияние на развитие экономики и то, что в данном опросе респонденты неоднократно подчеркивают важность квалификации человеческих ресурсов, позволяет сделать вывод, что при дальнейшем развитии

технологий и инноваций, в учете человеческих ресурсов все более важное значение будут приобретать такие показатели как квалификация, компетенция, знания и умения. Следовательно, и учет человеческих ресурсов будет становиться все более сложным и комплексным.

Как показал опрос, квалификация работников, представляется респондентам одним из наиболее важных показателей человеческих ресурсов. На рисунке 20 представлены ответы респондентов на вопрос о том, что помогает оценить квалификацию человеческих ресурсов наилучшим образом.

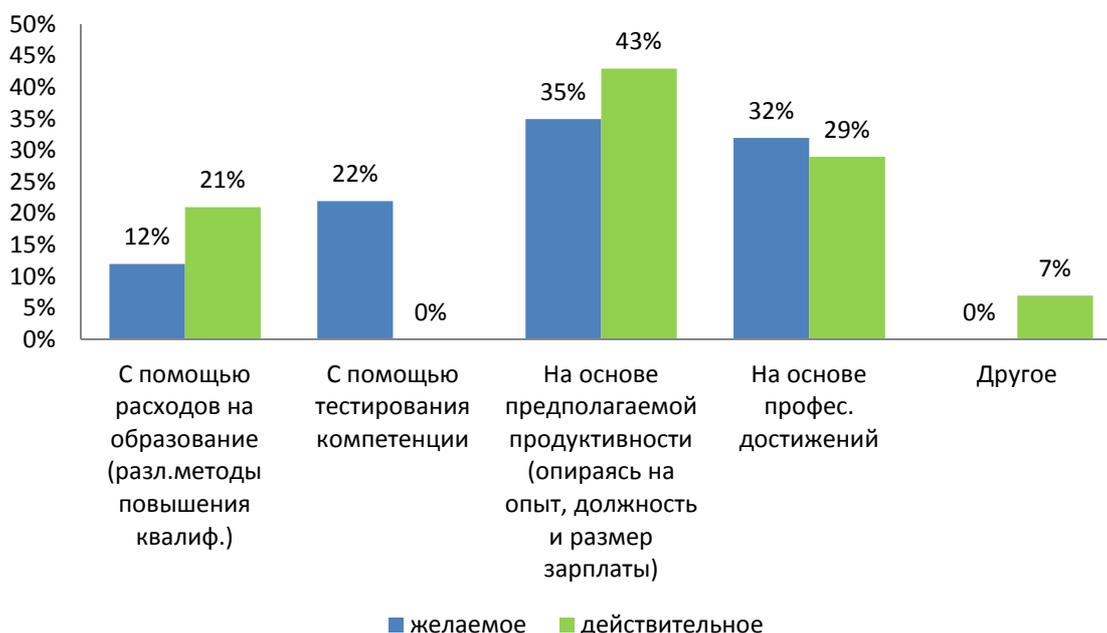


Рисунок 20. Ответы на вопрос «Какой метод помогает оценить квалификацию человеческих ресурсов наилучшим образом?»

Источник: (Приложение 1)

Подавляющее большинство респондентов – 35% – предложило оценивать квалификацию на основе предполагаемой продуктивности (опираясь на опыт, должность и размер зарплаты) . Это же является и одним из основных методов, используемых на практике – так ответили 43% респондентов. Респонденты хотели бы, чтобы квалификация оценивалась с помощью тестирования – 22% опрошенных высказались за это. Однако на практике это не используется – 0%. В практике также применяют методы оценки на основе профессиональных достижений – 29%, с помощью расходов на образование – 21% и используют другие методы – 7%. В таком

случае, как отметили респонденты, оценивают личные качества работников, такие как коммуникабельность, знания и т.п. Эти данные позволяют автору работы сделать вывод, что хотя квалификация и является наиболее привлекательным в глазах респондентов показателем, характеризующим человеческие ресурсы, респонденты видят проблемы, связанные с корректной оценкой данного показателя. На это указывает, что 22% процента высказались за тестирование. В одном из комментариев было подчеркнуто, что тестирование позволяет непредвзято и с большой вероятностью точно оценить квалификацию работников. Разброс ответов как в теоретическом, так и в практическом плане позволяет сделать вывод, что учет человеческих ресурсов и его компоненты оцениваются по разному, в том числе и на практике.

Существует несколько методов измерения индивидуальной стоимости человеческих ресурсов, исходя из разных показателей. На рисунке 21 представлены ответы респондентов на вопрос о том, каковы основные финансовые компоненты стоимости человеческих ресурсов. В данном случае респондентам было предложено выбрать один или несколько показателей

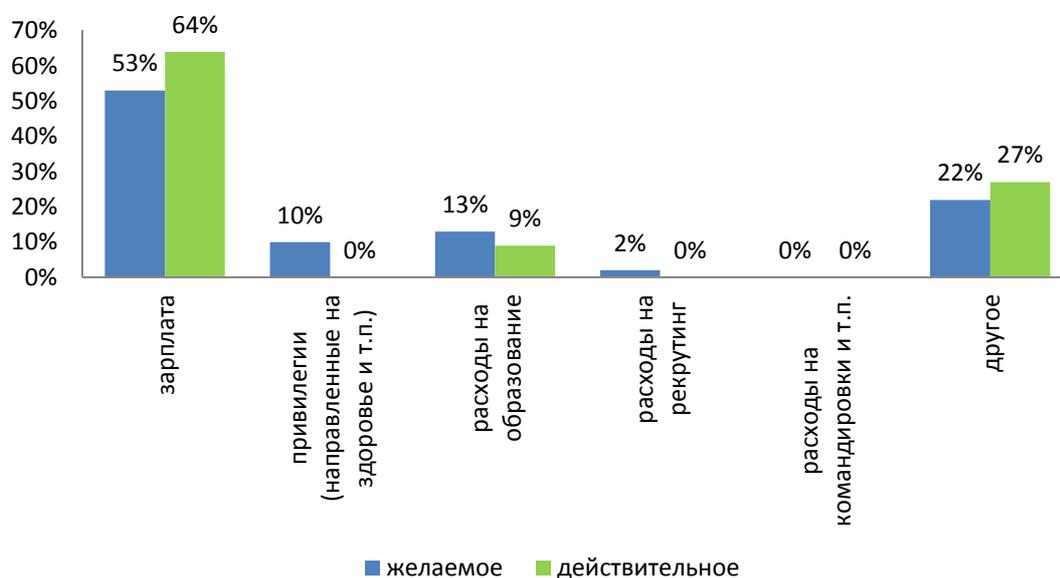


Рисунок 21. Ответы на вопрос «Каковы основные финансовые компоненты стоимости человеческих ресурсов?»

Источник: (Приложение 1)

В практическом плане респонденты поставили на первое место данные о зарплате (64%), кроме того, учитываются и расходы на образование (9%). Достаточно высокий процент ответов набрали другие показатели для измерения стоимости человеческих ресурсов. Респонденты отметили среди них такие как: продвижение по карьерной лестнице, профессиональные достижения, компетенция и т.п. Эти показатели в общей сумме набрали 27%. Отвечая на этот вопрос на основе теоретических знаний, респонденты также поставили на первое место зарплату – 53%, расходы на образование – 13%, однако включили в список компонентов привилегии, направленные на здоровье и т.п. (10%) и расходы на рекрутинг (2%). По мнению автора, это объясняется тем, что в настоящее время на практике большинство компаний/организаций ведет достаточно ограниченный учет человеческих ресурсов, предпочитая ограничиваться основными статьями расхода. Однако исходя из ответов респондентов, можно сделать вывод, что специалисты чувствуют необходимость более полноценного учета человеческих ресурсов, включающего в себя по возможности большее количество показателей, позволяющих более достоверно оценить человеческие ресурсы.

Достоверная оценка человеческих ресурсов – серьезный камень преткновения. И дело не только в критериях, но и в том, кто должен проводить эту оценку. Ответы респондентов на вопрос о том, кто должен оценивать человеческие ресурсы, представлены на рисунке 22.

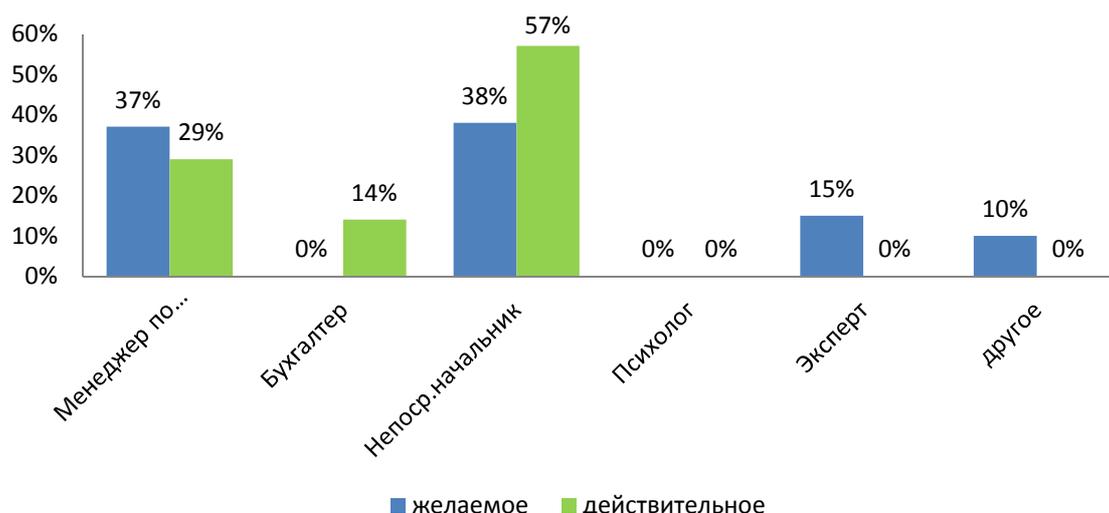


Рисунок 22. Ответы на вопрос «Кто должен оценивать человеческие ресурсы?»

Источник: (Приложение 1)

Мнения респондентов по данному вопросу разделились, при этом выявилось существенное различие в том, кому респонденты отдали бы оценку человеческих ресурсов в теоретической ситуации и на практике. Однако, на первое место респонденты поставили в обоих случаях непосредственного начальника работников: 37% выразили уверенность, что так должно быть, и 57% подтвердили, что так происходит на практике. На вторую позицию вышел менеджер по персоналу – 37% и 29% соответственно. Наиболее интересные показатели касаются других ответственных лиц. 14% респондентов отметили, что оценку человеческих ресурсов ведут бухгалтера, однако в теории ни один из респондентов не выбрал бухгалтера для оценки человеческих ресурсов. Вместо этого, респонденты считают, что оценку человеческих ресурсов следует доверить экспертам или другим специалистам, в числе которых респонденты отметили рекрутеров, коллег, совет директоров. Подобная позиция свидетельствует, что сложность достоверной оценки человеческих ресурсов вызывает неуверенность в данном вопросе у многих специалистов и, вследствие этого, 15% респондентов предпочли бы поручить оценку компетентным экспертам. Автор работы полагает, что привлечение внимания к проблеме учета человеческих ресурсов и более подробное информационное освещение данной проблемы помогло бы повысить уверенность специалистов в данном вопросе и, одновременно, дало бы толчок к более широкому и полному отражению человеческих ресурсов в отчетности.

Обширную дискуссию вызывает вопрос, в какой части финансовой отчетности следует отражать человеческие ресурсы в бухгалтерской отчетности. На рисунке 23 представлены ответы респондентов на этот вопрос.

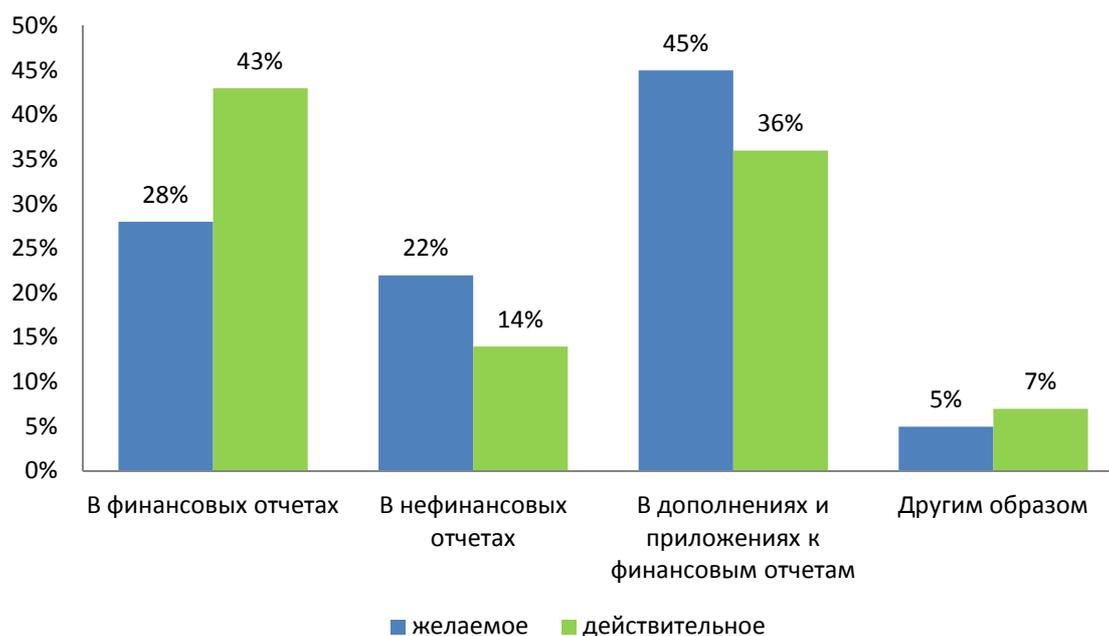


Рисунок 23. Ответы на вопрос «Как следует учитывать человеческие ресурсы?»

Источник: Приложение 1

Отвечая на теоретический вопрос, 45% респондентов считает, что человеческие ресурсы следует отражать в дополнениях и приложениях к финансовым отчетам, 28% - в финансовых отчетах, 22% - в нефинансовых отчетах и 5% - другим образом. На практике ситуация несколько иная – 43% отметили, что человеческие ресурсы отражают в финансовых отчетах, 36% - в дополнениях и приложениях, 14% в нефинансовых отчетах, и 7% другим образом. Данные цифры и комментарии респондентов показывают, что в настоящее время человеческие ресурсы в основном отражаются как расходы на зарплаты, тренинги, обучения, семинары, конференции и т.п. в финансовых отчетах. Второй наиболее распространенный способ – отражение в дополнениях и приложениях. Менее распространено отражение человеческих ресурсов в отчете о корпоративной социальной ответственности или отчете о социальной деятельности компании или каким-либо другим образом, например, в виде информации о работниках на веб-сайте компании. Однако теоретические ответы перекликаются с данными, которые автор работы прокомментировал ранее и свидетельствуют о том, что специалисты в области управления и финансов в Эстонии поддерживают мировые исследования и, как следствие, последние разработки в этой области, подчеркивая

важность более сложного учета человеческих ресурсов и постепенного отхода учета человеческих ресурсов только на основе затрат.

На рисунке 24 представлены ответы респондентов на вопрос о том, в каком разделе следует отражать человеческие ресурсы в бухгалтерской отчетности.

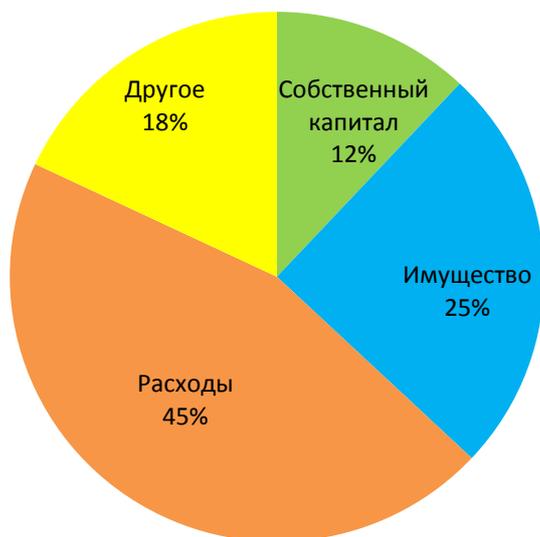


Рисунок 24. Ответы на вопрос «Если вы считаете, что человеческие ресурсы следует отражать в финансовых отчетах, то в каком разделе?»

Источник: Приложение 1

45% респондентов указало расходы. 25% отнесло человеческие ресурсы к имуществу, 12% - к собственному капиталу и 18% посчитало, что следует использовать другие разделы для отражения человеческих ресурсов. В качестве комментария было предложено отражать человеческие ресурсы в прочих расходах. Эти данные подтверждают ранее сделанные автором выводы о том, что сложность достоверной оценки человеческих ресурсов мешает полноценному отражению человеческих ресурсов как нематериальных активов. Поскольку в настоящее время в Эстонии человеческие ресурсы наиболее часто находят отражение через расходы компании, то эти тенденции видны и в результатах данного опроса. Однако такой вариант удовлетворяет далеко не всех, и многие специалисты понимают необходимость разностороннего подхода к данной проблеме.

3.3 Краткие выводы

Исходя из результатов исследования, можно сделать несколько важных выводов. Во-первых, опрос показал, достаточно высокую осведомленность в вопросах учета человеческих ресурсов. Однако автор получил несколько комментариев, в которых респонденты указали, что хотели бы получить больше информации касательно учета человеческих ресурсов.

Во-вторых, исходя из ответов респондентов, можно сделать вывод, что мировые тенденции в области учета человеческих ресурсов находят свое отражение и в Эстонии. В частности, ответы респондентов указывают на необходимость перехода к более сложному подходу к учету человеческих ресурсов, чем учет затрат. Развитие инноваций и технологий влечет за собой повышение требований к квалификации, знаниям, умениям работников и, как следствие, делает работников все более «дорогим» ресурсом. Вследствие этого, человеческие ресурсы должны раскрываться и учитываться в полной мере.

В-третьих, произведенный опрос позволяет сделать вывод, что на данный момент небольшое число фирм в Эстонии ведет комплексный учет человеческих ресурсов. Однако необходимость и важность учета человеческих ресурсов была отмечена подавляющим большинством респондентов. Кроме того, респонденты отметили, что в настоящее время на практике учет человеческих ресурсов ведется в основном путем учета затрат, таких как зарплаты, расходы на образование и т.д. Респонденты выразили мнение, что учет человеческих ресурсов только через затраты не отражает в полной мере человеческие ресурсы компании/организации. Вместе с тем респонденты неоднократно подчеркивали важность таких показателей человеческих ресурсов, как квалификация, умения и т.п. Это тесно связано с основной проблемой учета человеческих ресурсов – установлением истинной стоимости активов и обязательств компании/организации. В таком ракурсе компетентность работника может быть рассмотрена как актив и стоимость, присвоенная работникам – как обязательство. Из ответов респондентов следует, что на данный момент существует недостаток четко определенных процессов мониторинга человеческих ресурсов организации.

Заключение

В данной работе была изучена и проанализирована тема учета человеческих ресурсов. Автор поставил целью данной работы выяснение текущей ситуации и решении вопроса необходимости учета человеческих ресурсов в Эстонии глазами специалистов бухгалтерских профессий. Основными задачами данной работы являлось изучение теории понятия человеческих ресурсов, учета человеческих ресурсов и различных методов оценки и учета человеческих ресурсов. Так же исследование международного опыта в области учета человеческих ресурсов и исследования текущей ситуации и необходимости разработки методов финансового учета человеческих ресурсов в Эстонии.

В ходе теоретического изучения учета человеческих ресурсов, автор установил, что учет человеческих ресурсов получил свое развитие в 70-х годах XX века в Соединенных Штатах Америки, когда понятие «человеческие ресурсы» получило развитие вместо понятие «персонала» и «управления персоналом» в связи с новым этапом развития экономики – инновационным. В данном контексте, человеческие ресурсы представляют собой совокупность не только профессиональных качеств, но и личностных качеств человека, приводящих к повышению эффективности от использования профессиональных способностей. Подводя итоги исследованного материала, автор приходит к выводу, что учет человеческих ресурсов может быть определен как процесс идентификации, регистрации, измерения человеческих ресурсов и коммуникации связанной с ними финансовой информации заинтересованным пользователям.

Рассмотрев современную практику учета инвестиций в человеческие ресурсы, автор установил, что подобные инвестиции рассматриваются скорее как расходы, а не активы. Как следствие, одним из самых распространенных подходов к измерению стоимости человеческих ресурсов является анализ затрат. Существуют различные модели оценки стоимости человеческих ресурсов: как денежные, так и неденежные,

однако до сих пор не существует единого подхода к оценке стоимости человеческих ресурсов, который удовлетворил бы все заинтересованные стороны.

Изучив опыт зарубежных стран, таких как США, Дания, Великобритания, Австрия, Бельгия и Россия, автор пришел к выводу, что в настоящее время постепенно меняется подход к учету человеческих ресурсов. В таком случае руководство и сотрудники компании учитываются как ресурс, который обеспечит прибыль компании в будущем, т.е. расходы, связанные с человеческими ресурсами, представлены в виде инвестиций как активов на балансе. Это влечет за собой введение в практику более сложных методов измерения человеческих ресурсов. Тем не менее, в настоящее время нет единого подхода к учету человеческих ресурсов, и каждая страна по-своему решает вопрос учета человеческих ресурсов. Однако требования к более полному раскрытию человеческих ресурсов находят поддержку практически повсеместно.

Особое внимание автора привлек опыт Дании, где были введены требования обязательного учета человеческих ресурсов, включая добровольную дополнительную составляющую. Особенно стоит отметить практическое руководство к составлению отчета об интеллектуальном ресурсе, где большое внимание уделено как учету человеческих ресурсов, так и объяснению важности и необходимости ведения учета интеллектуального ресурса и, в том числе, и человеческих ресурсов.

В главе номер 3 данной работы автором был проведен анализ осведомленности управленцев и представителей бухгалтерской профессии в области учета человеческих ресурсов. В ходе проведенного опроса, автор исследовал текущую ситуацию с учетом человеческих ресурсов в Эстонии и сделал выводы о необходимости учета человеческих ресурсов в Эстонии глазами специалистов бухгалтерского учета.

Анализ выявил достаточно высокую осведомленность управленцев и представителей бухгалтерской профессии в вопросах учета человеческих ресурсов. В настоящий момент в Эстонии доминирует учет человеческих ресурсов путем учета затрат. Только немногие компании/организации практикуют комплексный подход к учету человеческих ресурсов. Кроме того, можно сделать вывод, что, следуя мировым тенденциям развития учета человеческих ресурсов, и в Эстонии назрела необходимость в более сложном подходе к учету человеческих ресурсов.

На основании исследования и анализа, автор выявил следующее:

- По мнению автора работы, с позиций вероятного получения будущих экономических выгод человеческие ресурсы можно считать активом компании, поскольку они являются основным фактором ее успеха и источником прибыли. В процессе набора, подготовки и переподготовки работников компании необходимо ставить целью исследование и объективное измерение потенциальных экономических выгод от использования человеческих ресурсов. Как следствие, учет человеческих ресурсов включает в себя не только измерение всей стоимости/инвестиций связанных с рекрутированием, размещением, обучением и развитием персонала, но и количественное определение экономической ценности людей в компании/организации.
- Актуальность учета человеческих ресурсов выражается в том, что достоверный и полный учет человеческих ресурсов способствует установлению истинной стоимости активов и обязанностей компании/организации.
- В том случае, если человеческие ресурсы раскрываются в отчетности компании/организации в полной мере, это дает держателям акций и заемщикам организации более точную информацию инвесторам для принятия решений. Кроме того, заинтересованные стороны получают информацию относительно того, какую дополнительную стоимость вносит организация в человеческие ресурсы страны как часть корпоративной социальной ответственности.
- Учет человеческих ресурсов обеспечивает солидную основу для управления данным ресурсом. Поскольку использование других ресурсов полностью зависит от использования человеческих ресурсов, то учет человеческих ресурсов позволяет установить истинную картины будущих перспектив компании/организации и, как следствие, дает лучшую основу для установления цели организации и путей ее достижения.
- Одной из важнейших целей учета человеческих ресурсов, которая дает основу, как для последующего управления, так и для комплексного учета человеческих ресурсов, является это измерение компетенции/квалификации работников и руководителей организации. Вопрос измерения компетенции/квалификации представляется особенно актуальным, поскольку в настоящий момент, в Эстонии данный показатель практически не задействован в учете человеческих ресурсов.

- Полноценный и достоверный учет человеческих ресурсов невозможен без соответствующей поддержки со стороны всех заинтересованных сторон. В ходе исследования, автор выявил необходимость в использовании четко определенных процессов мониторинга человеческих ресурсов компании/организации, позволяющих раскрыть используемые ресурсы в полной мере. Это особенно актуально для Эстонии, поскольку в настоящий момент учет человеческих ресурсов ведется через затраты, что не позволяет в полной мере оценить отдачу на инвестиции.

Таким образом, находит свое подтверждение гипотеза автора о том, что человеческие ресурсы имеют большую ценность для компании, чаще являясь важнее всех других активов, и поэтому человеческие ресурсы необходимо и целесообразно отражать в балансе. Автор достиг цели данной работы, выяснив текущую ситуацию и определив вопрос необходимости учета человеческих ресурсов в Эстонии глазами специалистов бухгалтерского учета. Как следствие, автор работы считает, что существует необходимость учета человеческих ресурсов в Эстонии с учетом мировых тенденций к более сложному учету человеческих ресурсов, а так же учитывая международный опыт в этой области.

ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

- Becker, G.S. (1975). Human Capital. A Theoretical and Empirical Analysis with Special Reference to Education. Vol 2. New York: National Bureau of Economic Research.
- Brummet, R.L., Flamholtz, E.G., Pyle, W.C. (1968a). Human resource measurement: A challenge for accountants. – *Accounting Review*, № 2, pp. 217- 224.
- Brummet, R.L., Flamholtz, E.G., Pyle, W.C. (1968b). Accounting for human resources. – *Michigan Business Review*, pp. 20-25.
- Brummet, R.L., Flamholtz, E.G., Pyle, W.C. (1969). Human Resource Accounting: A tool to increase managerial effectiveness. – *Management Accounting*, pp.12-15.
- Bullen, M.L., Eyler, K-A. (2010). Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital. – *Journal of International Business and Cultural Studies*.
<http://www.aabri.com/manuscripts/09342.pdf> (01.09.2012)
- Christian, M.S. (2010). Human Capital Accounting in the United States, 1994–2006.
http://bea.gov/scb/pdf/2010/06%20June/0610_christian.pdf (12.12.2013)
- Danish Ministry of Science, Technology and Innovation (2003).
http://pure.au.dk/portal/files/32340329/guideline_uk.pdf (20.12.2013)
- Edvinsson, L., Malone, M.S. (1997). Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. New York: Harper business, p. 34.

Fisher, I. (1965). *The Theory of Interest*. New York: Augustus M. Kelley, pp. 12-13.

Flamholtz, E.G., Bullen, M.L., Hua, W. (2002). Human Resource Accounting: A Historical Perspective and Future Implications. – *Management Decision*, Vol. 40, № 10, pp. 947-54

Francis, J., Schipper, K. (1999). Have Financial Statements Lost Their Relevance? – *Journal of Accounting Research*, Vol 37, № 2, pp. 319-352.

Gunnar, R. (2003). *Human Resource Disclosures. A comparative Study of Annual Reporting Practice About Information, Providers and Users in Two Corporations*. Sweden: Västra Frölunda.

Hoque, M. (2010). *Methods and accounting treatment of HRA*.

<http://www.articlesbase.com/international-studies-articles/methods-and-accounting-treatment-of-hra-2773625.html> (07.02.2014)

International Financial Reporting Standards (2010). *Conceptual Framework for Financial Reporting*, approved by the IASB

Leitner, K.H. (2002). *Intellectual Capital Reporting for Universities: Conceptual background and application within the reorganization of Austrian universities*. Madrid: UAM.

Meeting, D.T., Luecke, R.W., Garceau, L. (2001). Future cash flow measurements. – *Journal of Accountancy*, № 192(4), pp. 57-67.

Organisation for Economic Co-operation and Development (1996). *Measuring What People Know. Human Capital Accounting for the knowledge Economy*. France: OECD.

Roslender, R., Fincham, R. (2001) *Thinking Critically About Intellectual Capital Accounting*. – *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 14, № 4, pp. 383-398.

UK Commission for Employment and Skills (UKCES). (2013). Human capital reporting: literature review.

<https://www.gov.uk/government/publications/human-capital-reporting-literature-review> (02.11.2013)

Schultz, T. (1968). Human Capital in the International Encyclopedia of the Social Sciences. Vol 6. New York: Macmillan.

Zerenler, M., Selcuk Burak Hasiloglu, S.B., Sezgin, M. (2008). Intellectual Capital and Innovation Performance: Empirical Evidence in the Turkish Automotive Supplier.

<http://www.scielo.cl/pdf/jotmi/v3n4/art03.pdf> (08.09.2013)

Агеева, О.А. (2006). Требования к формированию отчетности по МСФО – *Бухгалтерский учет*. № 14, стр. 51-57.

Добрынин, А.И., Дятлов, С.А., Цыренова, Е.Д. (2002). Человеческий капитал в транзитивной экономике. Москва: Наука, стр. 284.

Кокшарова, М.Я. (2008). Оценка человеческого капитала: анализ подходов и методик.

http://elibrary.finec.ru/materials_files/izv/IzvSPbUEF2008_2_C127_130_s.pdf

(26.01.2014)

Корицкий, А.В. (2000). Введение в теорию человеческого капитала: Учебное пособие.

Новосибирск: СибУПК, стр. 5-51.

Куликов, А.А. (2012). Человеческие ресурсы как учетная категория

<http://www.misbfm.ru/article/chelovecheskie-resursy-kak-uchetnaya-kategoriya>

(17.12.2013)

Куликов, А. А. (2008). Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации. Казанский Государственный Финансово-

Экономический Институт, бухгалтерский учет. 243 стр. (Диссертация)

- Мельников, О.Н., Абрамов, Е.Г. (2004). Об оценке стоимости человеческого капитала.
<http://www.creativeconomy.ru/articles/20434/> (24.04.2013)
- Мэтьюс, М.Р., Перера, М.Х.Б. (1999). Теория бухгалтерского учета: Учебник: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. И.Л. Смирновой. Москва: Аудит; ЮНИТИ, стр. 267.
- Нидлз, Б., Андерсон, Х., Колдуэлл, Д. (1993). Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, стр. 24.
- Разнодежина, Э. (2011). Человеческие ресурсы: их роль и значение. – *Электронный Научный Журнал*.
<http://uecs.ru/uecs-25-252010/item/308-2011-03-25-09-52-07> (16.01.2014)
- Романтеев, П.В. (2011) Аналитический обзор методик оценки человеческого капитала. – *Креативная Экономика*, № 2(2), стр. 25-37.
- Соколов, Я. (2001). Денежная оценка трудовых ресурсов организации. – *Персонал Микс*, №. 1, стр. 43-53.
- Терентьев, Э.В. (2012) Проблемы учета затрат на повышение квалификации персонала.- *Электронный Научный Журнал*.
<http://uecs.ru/economika-truda/item/1370-2012-05-29-07-48-05?pop=1&tmpl=component&print=1> (28.11.2013)
- Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф.(1997). Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика.
- Шибяев, С.Р. (2010). Проблемы инновативности российской экономики. – *Креативная Экономика*, № 11(47), стр. 3-8.

SUMMARY

HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: CURRENT SITUATION AND PERSPECTIVES ON DEVELOPMENT IN ESTONIA

Tamara Štšekotovitš

Over the past decades more and more attention has been drawn to the issue of improving accounts of organizational assets, particularly its resources responsible for the future of the company. Since 1950-s researchers have proposed to pay better attention to accounting intellectual assets of the enterprise, including knowledge, qualifications, experience and personal creative qualities of employees, as for many businesses it became obvious that the main income of the company began to form due to the growth of personnel intellectual development. In a number of areas, intangible resources became more valuable than a physical evidence of their content. Owing to this both experts and researchers began to claim that organization's knowledge represented an asset as it was, not just as a derivative of some sort of accounting.

In this thesis the topic of human resource accounting or HRA has been studied and analyzed. The main objectives of the thesis were to carry out a theoretical study of the human resources (HR) concept, HRA and various human resource evaluation and accounting methods, as well as to research international experience in the field of HRA, the current situation in Estonia, and the necessity for development and implication of the financial HRA methods in this country.

Having studied HRA theory the author discovered that HRA and the term „human resources“ were developed in the US in 1970-s replacing the terms „personnel/staff“ and „personnel/staff management“ due to the rise of the new stage of economic development – *innovative*. HR represents a set of one's professional skills and personal qualities. HRA may

be defined as the process of HR identification, registration and evaluation followed by the communication of related financial data to interested parties.

In modern practice of accounting for investments in HR, such investments are mainly considered expenses rather than assets. One of the most popular approaches to the evaluation of HR value is a cost(-benefit) analysis. There are numerous models for measuring the HR value, both monetary and non-monetary. So far no common approach to assessing the HR value that would satisfy all the interested parties has been created.

Having studied the experience of such foreign countries as USA, Denmark, Great Britain, Austria, Belgium and Russia, the author has come up to the conclusion that companies started to apply more sophisticated HR measuring methods. However, there is no common approach to HR accounting at the moment. Although each country solves the HRA issue in their own way, the requirements for a fuller HR disclosure are supported almost universally.

In the final chapter of the thesis the author has analyzed the awareness of management and accounting specialists in the field of HRA and reviewed the current HRA situation in Estonia. The author has made conclusions regarding the necessity for the development and implication of financial HRA methods in Estonia.

The analysis demonstrated quite high awareness of managers and accountant specialists when it came to HRA issues. Currently HR accounting via cost accounting dominates in Estonia. Only few companies/organizations apply integrated approach to HRA. However, following the world tendencies of HRA development, the necessity towards a more complex approach to HRA has already become apparent for Estonia, too.

Based on the research and analysis the author has discovered the following:

- From the perspective of possible gain of future economic benefits HR may be considered a company asset, as they represent the main driver of the company success and a source of profit.
- HRA urgency is expressed by the fact that a true and full HRA helps to establish the true value of the company/organization assets and obligations.
- In case HR are fully reflected in company/organization records and reports, it enables more precise information for its shareholders and investors for better decision/making, and gives an overview of what additional value an organization invests in the national HR as a part of its corporate social responsibility.

- HRA ensures a solid base for the administration of the given resource and determination of the company/organization future prospects, its goals, and the ways to achieve them.
- One of the major objectives of HRA, which provides a basis for both the subsequent management and integrated HRA, is the assessment of competence/qualifications of employees and managers of the organization.
- During the study, the author has identified the need to develop and apply well-defined processes for company/organization HR monitoring, allowing to discover the full potential of the resources used.

Thus, the author's hypothesis HR being of great value for a company, often being more important than all other assets, and therefore it would be necessary and appropriate to reflect HR in the balance sheet, finds confirmation. In addition, there is a need to develop a set of recommendations for HRA in Estonia, considering global trends towards a more complex HR accounting, as well as taking into account the international experience in the given field.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Данные к рисункам 15-24

К рисунку 15.

1 - совсем неважно, 5 - очень важно	
1	8%
2	8%
3	33%
4	18%
5	32%

К рисунку 16.

Для кого/чего важен учет человеческих ресурсов?	
клиенты	8%
кредиторы	18%
влияние на репутацию фирмы	45%
работники	17%
другое	12%

К рисунку 17.

Что входит в понятие "человеческие ресурсы"	
квалификация	63%
образование	7%
знание	14%
умения	8%
другое	8%

К рисунку 18.

Ведет ли ваша фирма учет человеческих ресурсов?	
да	23%
нет	77%

К рисунку 19.

	желаемое	действительное
расходы	15%	21%
число работников	5%	21%
возраст работников	0%	0%
образование работников	8%	7%
стаж	5%	7%
квалификация	38%	15%
текучесть рабочих кадров	8%	7%
другое	21%	22%

Приложение 1 продолжение

К рисунку 20.

	желаемое	действительное
С помощью расходов на образование (разл. методы повышения квалификации.)	12%	21%
С помощью тестирования компетенции	22%	0%
На основе предполагаемой продуктивности (опираясь на опыт, должность и размер зарплаты)	35%	43%
На основе профес. достижений	32%	29%
Другое	0%	7%

К рисунку 21.

	желаемое	действительное
зарплата	53%	64%
привилегии (направленные на здоровье и т.п.)	10%	0%
расходы на образование	13%	9%
расходы на рекрутинг	2%	0%
расходы на командировки и т.п.	0%	0%
другое	22%	27%

К рисунку 22.

	желаемое	действительное
Менеджер по персоналу	37%	29%
Бухгалтер	0%	14%
Непосредственный начальник	38%	57%
Психолог	0%	0%
Эксперт	15%	0%
другое	10%	0%

К рисунку 23.

	желаемое	действительное
В финансовых отчетах	28%	43%
В нефинансовых отчетах	22%	14%
В дополнениях и приложениях к финансовым отчетам	45%	36%
Другим образом	5%	7%

К рисунку 24.

Если вы считаете, что человеческие ресурсы следует отражать в финансовых отчетах, то каким образом?		
Собственный капитал		12%
Имущество		25%
Расходы		45%
Другое		18%

Приложение 2. Опросник

Küsimustik

	Arv	%
1. Haridus		
kõrgharidus	58	97%
kutseharidus	2	3%
põhiharidus	0	0%
2. Tööstaaž		
kuni 2 aastat	3	5%
3 kuni 5 aastat	2	3%
6 kuni 10 aastat	19	32%
11 ja rohkem	36	60%
3. Vanus		
alla 20	0	0%
21 kuni 29	17	28%
30 kuni 39	26	43%
40 kuni 49	10	17%
50 kuni 59	6	10%
60 ja vanem	1	2%
4. Kas te töötate riigi- või erasektoris?		
Erasektor	56	93%
riigisektor	4	7%
5. Amet		
spetsialist/raamatupidaja	26	43%
pearaamatupidaja	10	17%
finantsjuht	13	22%
firma juht	4	7%
muu	7	12%
6. Firma/organisatsiooni suurus		
mikro	4	7%

Приложение 2 продолжение

väike	18	30%
keskmine	22	37%
suur	16	27%

7. Firma/organisatsiooni valdkond

ehitus	0	0%
energeetika	0	0%
infotehnoloogia ja side	3	5%
kaubandus	13	22%
kinnisvara	2	3%
põllu- või metsamajandus	1	2%
rahandus	12	20%
teenindus	8	13%
transport	6	10%
turism, majutus ja toitlus	0	0%
tööstus	2	3%
väliskaubandus	13	22%

8. Mis moodustab inimressurse?

kvalifikatsioon	57	63%
haridus	6	7%
teadmised	13	14%
oskused	57	8%
muu	7	8%

9. Kuidas inimressursid tuleb kajastada?

finantsaruannetes	17	28%
mittefinantsaruannetes	13	22%
finantsaruannete lisades ja selgitustes	27	45%
muu	3	5%

10. Kui te arvate, et inimressursid tuleb kajastada finantsaruannetes, siis millises osas?

omakapital	7	12%
------------	---	-----

Приложение 2 продолжение

vara	15	25%
kulud	27	45%
muu	11	18%

11. Kui tähtis on inimressursside arvestus ja kajastamine aruannetes firma/organisatsiooni jaoks?

1	5	8%
2	5	8%
3	20	33%
4	11	18%
5	19	32%

12. Kelle ja/või mille jaoks on inimressursside kajastamine tähtis?

klientidele	5	8%
kreeditoridele	11	18%
mõjutab firma mainet	27	45%
töötajatele	10	17%
muu	7	12%

13. Mille abil saab hinnata inimressursse?

kulud	18	15%
töötajate arv	6	5%
töötajate vanus	0	0%
töötajate haridus	10	8%
tööstaaž	6	5%
kvalifikatsioon	46	38%
töötajate voolavus	10	8%
muu	24	21%

14. Mis moodustab inimressursside rahalist väärtust?

palgad	48	53%
eelised (suunatud tervisele ja heaolule jne.)	9	10%
kulud haridusele	12	13%
kulud värbamisele	2	2%

Приложение 2 продолжение

lähetuskulud jne.	0	0%
muu	20	22%

15. Kes peab hindama inimressursse väärtus?

personalijuht	22	37%
raamatupidaja	0	0%
otsene juht	23	38%
psühholoog	0	0%
ekspert	9	15%
muu	6	10%

16. Milline meetod aitab paremini hinnata inimeste kvalifikatsiooni?

läbi kulude haridusele (erinevad meetodid kvalifikatsiooni tõstmiseks)	7	12%
testides inimeste kompetentsust	13	22%
eeldatava produktiivsuse alusel (toetudes inimese eelnevale kogemusele, ametile ja palga suurusele)	21	35%
professionaalsete saavutuste baasil	19	32%
Other	0	0%

17. Kas teie firma/organisatsioon peab inimressursside arvestust?

jah	14	23%
ei	46	77%

18. Kuidas teie firma/organisatsiooni kajastab inimressursse?

finantsaruannetes	6	43%
mittefinantsaruannetes	2	14%
finantsaruannete lisades ja selgitustes	5	36%
muu	1	7%

19. Mille abil hinnatakse inimressursse teie firmas/organisatsioonis?

kulud	6	21%
töötajate arv	6	21%
töötajate vanus	0	0%
töötajate haridus	2	7%

Приложение 2 продолжение

tööstaaž	2	7%
kvalifikatsioon	4	15%
töötajate voolavus	2	7%
muu	6	21%

20. Mis moodustab inimressursside rahalist väärtust teie firmas/organisatsioonis?

palgad	14	64%
eelised (suunatud tervisele ja heaolule jne.)	0	0%
kulud haridusele	2	9%
kulud värbamisele	0	0%
lähetuskulud jne.	0	0%
muu	6	27%

21. Kes hindab inimressursse teie firmas/organisatsioonis?

personalijuht	4	29%
raamatupidaja	2	14%
otsene juht	8	57%
psühholoog	0	0%
ekspert	0	0%
muu	0	0%

22. Millist meetodit kasutakse teie firmas/organisatsioonis inimressursside kvalifikatsiooni hindamiseks?

läbi kulude haridusele (erinevad meetodid kvalifikatsiooni tõstmiseks)	3	21%
testides inimeste kompetentsust	0	0%
eeldatava produktiivsuse alusel (toetudes inimese eelnevale kogemusele, ametile ja palga suurusele)	6	43%
professionaalsete saavutuste baasil	4	29%
muu	1	7%